

875208



UNIVERSIDAD VILLA RICA

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNAM

13
24

“LAS RESPONSABILIDADES DE LA PROFESION
CONTABLE ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y
CREDITO PUBLICO”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA

PRESENTA:

Claudia Pereda Corro

DIRECTOR DE TESIS

C.P. Y M.A. RAMON RIOS ESPINOSA

REVISOR

C.P. GERARDO ALFREDO DELGADO CONTRERAS

BOCA DEL RIO, VER.

1998



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta 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.

A DIOS:

Por permitirme alcanzar esta meta y por estar siempre conmigo. Tu Amor es la mayor gracia que he recibido.

A MIS PADRES:

Por su apoyo y amor incondicional, sin ustedes no lo hubiera logrado.

A MI HERMANA:

Gracias por estar siempre conmigo y ser uno de mis más grandes amores.

A MI TIO PACO:

Por creer y confiar en mí.

A TI EMANUEL:

Por tu gran enseñanza. Te amamos y nunca te olvidaremos.

A MI TIA ELVIRA:

Por tu ejemplo de fortaleza; agradezco tu amor y tus cuidados.

A MI ABUELITA OFELIA:

Gracias por tus consejos y por demostrarme tu amor.

A MI ABUELITA MERCEDES:

Gracias por preocuparte por mí y por desearme una vida plena.

A TODOS MIS TIOS Y PRIMOS:

Gracias a todos por su cariño.

A MIS MAESTROS Y ASESORES:

Por haberme regalado parte de sus conocimientos y orientarme en la realización de esta investigación.

INDICE

	PAGINAS
INTRODUCCION: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	
SINTOMAS	1
CAUSAS	2
DIAGNOSTICO	3
PRONOSTICO	4
CONTROL DE PRONOSTICO	5
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	6
JUSTIFICACION	7
OBJETIVO	7

CAPITULO I

LA PROFESION CONTABLE

1.1	LA EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD	8
1.2	INFRAESTRUCTURA CONTABLE	12
1.3	ESQUEMA BASICO DE LA CONTABILIDAD	16
1.4	LA CONTABILIDAD EN SU CONTEXTO ACTUAL	20
1.5	CONCEPTOS Y REQUISITOS DE UNA PROFESION	26

CAPITULO II

OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTADORES PUBLICOS

2.1	SUJETOS DEL IMPUESTO	31
2.2	OBLIGACIONES EN MATERIA CONTABLE	33
2.3	REQUISITOS QUE COMPRENDE LA CONTABILIDAD SIMPLIFICADA	36
2.4	PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO	38
2.4.1	REQUISITOS DEL DICTAMEN FISCAL DE ESTADOS FINANCIEROS	41
2.4.2	DOCUMENTOS QUE DEBE PRESENTAR EL CONTADOR PUBLICO PARA OBTENER EL REGISTRO PARA DICTAMINACION	44
2.4.3	QUE DATOS PUEDE REQUERIR LA AUTORIDAD FISCAL AL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA Y A LA EMPRESA DICTAMINADA	46
2.4.4	OBLIGACIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FACULTADES	48
2.4.5	FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL	51
2.5.1	VISITAS DOMICILIARIAS	54
2.5.2	OBSTACULIZACION DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES	57

CAPITULO III
RESPONSABILIDAD PENAL, CIVIL Y ADMINISTRATIVA DE
CONTADORES Y DICTAMINADORES

3.1.	RESPONSABILIDAD PENAL DIRECTA	58
3.1.1	LA COPARTICIPACION DELICTIVA	66
3.2	ELEMENTOS DE RESPONSABILIDAD PENAL EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS	75
3.3	DELITOS FISCALES CONTABLES Y PERSONAS RESPONSABLES	77
3.4	ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DICTAMINADORES	78
3.5	RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL DICTAMINADOR	84
3.6	RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA PARA LOS CONTADORES	92
3.7	RESPONSABILIDAD CIVIL DE CONTADORES Y DICTAMINADORES	96
3.7.1	LAS OBLIGACIONES EN MATERIA CIVIL	99
	CONCLUSION	101
	BIBLIOGRAFIA	105

INTRODUCCION : METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

SÍNTOMAS

En la Ciudad de Veracruz, observamos constantemente que uno de los problemas de la profesión contable es el relacionado con los aspectos fiscales; donde los requerimientos, multas, recargos, se incrementan cada día más por la falta de cultura fiscal tanto de los contribuyentes, como de los profesionales de la contaduría.

Tal problemática se debe a lo siguiente:

A) Las declaraciones fiscales periódicas incorrectas que presentan los contribuyentes por los consejos exclusivos de los encargados de llevar o verificar la contabilidad, han quedado a la vista.

B) En las contabilidades, en ocasiones se realizan movimientos que tienen como propósito, disminuir la base gravable teniendo consecuencias graves; no sólo para los contribuyentes sino también para las personas que prepararon las declaraciones.

C) El estudio de la materia fiscal ha quedado un tanto relegado por la generalidad de los Licenciados en Derecho, de ahí que los encargados de llevar la contabilidad de los negocios se conviertan en especialistas en derecho fiscal.

D) Las Leyes fiscales han rebasado a los contadores públicos, olvidándose éstos últimos de las responsabilidades penales y administrativas que trae como consecuencia la mala aplicación de los preceptos que marcan las leyes fiscales.

CAUSAS.

A) La falta de cultura fiscal, tanto del contribuyente como del profesional de la Contaduría Pública.

B) Los movimientos contables tienen un efecto jurídico, lo cual se traduce en una serie de consecuencias legales, que en algunos casos ha llegado a procesos penales que afectan no sólo a los contribuyentes sino a las personas que prepararon las declaraciones.

D) La mayoría de los Licenciados en Derecho dejaron a un lado el estudio de la materia fiscal, porque manifiestan que la misma es un tanto contradictoria del Derecho Común, de ahí que los contadores se convirtieran forzosamente en expertos en materia fiscal.

C) Los contadores públicos, como profesionales, desconocen o están poco familiarizados con las responsabilidades administrativas , penales y civiles inherentes a la profesión contable.

DIAGNOSTICO.

Los profesionales de la contaduría han tenido la necesidad de involucrarse con el estudio del derecho fiscal debido a que los licenciados en derecho han dejado a un lado el estudio de éste argumentando que esta materia es árida, pues contraviene el derecho común esta situación que ha provocado una serie de problemas tales como la presentación de declaraciones incorrectas por parte de los contribuyentes, por los consejos exclusivos de los encargados de llevar o verificar la contabilidad; otro de los problemas que se han presentado es que en las contabilidades, en ocasiones se realizan movimientos que tienen como propósito disminuir la base gravable y que pueden traer consecuencias legales, que pueden llegar en ocasiones a procesos penales. Estas consecuencias que trae consigo el desconocimiento de las responsabilidades administrativas, penales y civiles por parte de los profesionales de la contaduría son vistas por las autoridades correspondientes como merecedoras de sanciones.

PRONOSTICO

Si continúa existiendo esta falta de cultura fiscal, por parte de los profesionales de la contaduría se seguirá incurriendo en los delitos fiscales.

Los profesionales de la contaduría, en su mayoría, desconocen las responsabilidades penales, administrativas y civiles a que se exponen en el ejercicio de la profesión contable, ya que la responsabilidad para el contador implica que si existe un delito fiscal, se es cómplice del mismo, debido a que se participó en forma directa en la elaboración de un documento sin validez, con el ánimo o intención de engañar a la autoridad hacendaria.

El desconocimiento por parte de los profesionales de la contaduría, de los elementos que conforman la defraudación fiscal, tales como las maquinaciones, engaños o distorsiones de la realidad, tiene en ocasiones un resultado final delictivo; traducido en la falta de pago de contribuciones que legalmente debieron haberse enterado al erario federal, así mismo, el ayuda a alterar los resultados contables y/o fiscales para producir un resultado ficticio es un acto delictivo, y habrá que recordar que la ignorancia de la ley a nadie exime de su cumplimiento.

CONTROL DEL PRONOSTICO

Es muy común que el contribuyente solicite a su Contador que le disminuya el pago de sus impuestos; surgiendo así una complicidad delictiva, ignorada en la mayoría de los casos por los contadores públicos.

Será necesario que los profesionistas que practican la Contaduría Pública conozcan todos los aspectos que se manejan en cuanto a materia de derecho fiscal, para estar en condiciones de evitar incurrir en los delitos administrativos, penales y civiles a los que está expuesto el contador público en el desarrollo de su profesión.

Los contadores públicos deberán ser asesorados por licenciados en derecho que sean especialistas en materia fiscal, para que éstos hagan de su conocimiento, todas las responsabilidades, que implica realizar los cálculos fiscales, al determinarlos sin bases que los sustenten con ánimo de engañar a la autoridad hacendaria.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En México, se ha vivido una falta de cultura fiscal. Esto se refleja en el incremento de contadores públicos como profesionales los cuales en su mayoría han tenido que convertirse, con el paso del tiempo, en expertos fiscales.

La situación anterior tiene varias causas; primero se debe reconocer que los abogados, con honrosas excepciones, dejaron de lado el estudio de esta materia, de ahí que los profesionales encargados de llevar la contabilidad del negocio se convirtieron en los expertos del derecho fiscal. Por desgracia, el destino los ha alcanzado, ya que una ley fiscal es justamente eso, una Ley, cuyo manejo debe reservarse a los Licenciados en Derecho preferentemente, dada su preparación profesional.

Pero en México ya es costumbre que los contadores determinen el pago de los impuestos de los contribuyentes, y en algunas ocasiones éstos le pidan al contador que les disminuyan sus impuestos; el contador muchas veces cumple los deseos del contribuyente, ignorando el hecho de que todo movimiento contable tiene un efecto jurídico que se traduce en una serie de consecuencias legales; que en algunos casos llega a desencadenar procesos penales que afectan no sólo al contribuyente sino también al contador. Todo esto es consecuencia de que los contadores públicos desconozcan todas las responsabilidades a que están sujetos en el desarrollo de su profesión, siendo éstas de tipo administrativo, civil y penal.

JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION

La Contabilidad es, según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos(I.M.C.P), una técnica para registrar, clasificar y resumir en una forma significativa y en términos monetarios las transacciones que realiza una empresa así como los acontecimientos de carácter financiero que la afectan.

Por lo tanto es muy importante que los profesionales de la contaduría en el desempeño de su labor tomen en cuenta las responsabilidades que recaen sobre ellos al emitir información financiera como resultado de haber aplicado la técnica contable.

La Información financiera es una herramienta muy importante para las empresas pues facilita el proceso de toma de decisiones; dichas decisiones en ocasiones pueden ser vitales para una entidad, es ahí donde el profesional contable debe tomar conciencia de la responsabilidad que tiene a su cargo y conocer la serie de disposiciones legales que obligan a las entidades a llevar adecuados sistemas de contabilidad como lo establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código de Comercio.

Esta investigación muestra la importancia de algunas de las responsabilidades civiles, penales y administrativas a que esta sujeto el profesional contable en el desarrollo de su profesión.

OBJETIVO DE LA INVESTIGACION

Mostrar la importancia que tiene el conocimiento de las obligaciones fiscales y la responsabilidad de la profesión contable ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CAPITULO I .- LA PROFESION CONTABLE

1.1 .- LA EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD

La técnica de la contabilidad es tan antigua como la necesidad que tiene una persona de disponer de información para cuantificar los beneficios obtenidos de la realización de actividades comerciales. Como es bien sabido, la historia consigna que en la antigüedad existieron pueblos que se distinguieron por ser excelentes mercaderes, tal es el caso de los fenicios en Asia y de los venecianos en Europa; pueblos comerciantes que desarrollaron, por necesidad, formas primitivas de contabilización de sus operaciones, basadas en los instrumentos y formas de escritura de la época en que les correspondió vivir; de tal forma que se han encontrado vestigios de este tipo de registros, correspondientes a épocas tan ancestrales como 3000 años antes de nuestra era. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo XV y como consecuencia del fuerte desarrollo que se vivió durante esa época , que impacto prácticamente a todas las esferas del conocimiento, que el registro de operaciones comerciales vivió uno de sus períodos más trascendentes; quizá tan solo comparable a los que viviría intensamente hasta el siglo XX en dos momentos marcadamente importantes: la crisis financiera generalizada que se dio en la década de los treinta y la marcada tendencia de globalización de los negocios que se ha estado viviendo en la década de los noventa. Antes de efectuar algunas importantes reflexiones sobre los dos momentos cruciales en la evolución de la contabilidad producidos en el presente siglo, haremos de referirnos primero a los acontecimientos que marcaron para siempre la historia de la contabilidad y que tuvieron lugar en el siglo XV. Durante el siglo XV ocurrieron acontecimientos que impactaron fuertemente a la técnica contable como para considerarse que en ese periodo se gestaron las bases de lo que se

conoce hoy como contabilidad. Efectivamente, en esa época se le atribuyó la paternidad de la contabilidad a un monje llamado Luca Paccioli, quien formalizó un esquema muy rudimentario para registrar las escasas operaciones mercantiles que realizaba la congregación de la cual él formaba parte. A ese primitivo y sencillo sistema de registro o contabilización de mercaderías, se le consideró, con el paso del tiempo, como la base de la contabilidad. Por esos años, una de las aplicaciones más conocidas del esquema para el registro de las operaciones comerciales y para la cuantificación de los beneficios netos obtenidos de dichas actividades, fueron sin duda las operaciones comerciales derivadas de las travesías emprendidas entre Europa y el nuevo mundo: América. En efecto, con el descubrimiento de un nuevo continente, se establecieron rutas comerciales para explotar los atractivos productos y mercaderías que se ofrecían a ambos extremos del Atlántico. Los navegantes iniciaban empresas mediante las cuales se aventuraban en búsqueda de nuevas tierras que ofrecían productos, especias y metales preciosos. Algunas de esas empresas eran patrocinadas por personajes poderosos de la época, quienes ponían a disposición del dirigente importantes cantidades de recursos, por lo que éste último, estaba obligado a rendir cuentas claras acerca del resultado de dichas travesías. Dentro de este contexto, nació el concepto original de empresa al que estamos acostumbrados hoy en día. En cierto sentido, empresa significa aventura. La aventura en que se embarcaron aquellos valientes empresarios para realizar operaciones comerciales entre el viejo y el nuevo continente. Pero tanto ayer como hoy, la mejor forma para medir los beneficios netos de la operación de una empresa es el mecanismo de la contabilización.¹

¹ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad financiera Edit. Mc Graw Hill. Méx. 1994 pág. 3

DEFINICIONES DE CONTABILIDAD

Contabilidad es una disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar, y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles.²

Para los C.P. Antonio y Javier Méndez Villanueva es : "La Técnica constituida por los métodos, procedimientos e instrumentos aplicables para llevar a cabo el registro, clasificación y resumen de los efectos financieros que provocan las operaciones que realiza la empresa, con el objeto de obtener la información necesaria para elaborar estados financieros".³

Para el C.P. Luis Mendioca Ybarrarán, es: "El sistema para registrar ordenadamente las operaciones de carácter económico y financiero, así para clasificarlas e interpretarlas de modo que se obtenga un informe orientador en los negocios financieros y mercantiles que la llevan, de acuerdo a sus necesidades ."⁴

Para el I.M.C.P. la contabilidad financiera es : "Una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados, el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica".⁵

² Lara Flores Elías Primer Curso de Contabilidad, Edit. Trillas, 1987 pág. 9

³ Paz Zavala Enrique, Introducción a la Contaduría Edit. ECASA 1990 pág. 83

⁴ Idem

⁵ Idem

De acuerdo a las definiciones anteriores, podemos concluir lo siguiente:

1. La contabilidad es una técnica. Esto es correcto, ya que posee: métodos, procedimientos, principios, criterios, reglas, instrumentos y terminología desarrollados en esta rama del conocimiento.
2. Registra las operaciones económico- financieras de una entidad. Al aplicarse la técnica contable de manera lógica, con conocimientos y habilidad, se puede producir con el mínimo de tiempo, costos y esfuerzo, un resultado satisfactorio en el registro de las operaciones de las empresas, pues les dar un control sobre ellas y sus efectos.
3. Produce información financiera básica para la toma de decisiones. El haber cumplido con el proceso contable, proporciona a las entidades información útil y confiable que queda plasmada en los estados financieros de una manera condensada y ayuda a los directivos de la misma a minimizar el riesgo en la toma de decisiones.

1.2 INFRAESTRUCTURA CONTABLE.

La infraestructura contable se refiere a aquellos elementos esenciales para generar información financiera con las especificaciones de calidad y eficiencia que demandan los usuarios. Entre los aspectos de infraestructura contable más relevantes se encuentra la existencia de un adecuado sistema de contabilidad para el registro de operaciones, la definición de los métodos de trabajo más eficientes para organizar la función contable y la capacidad técnica del personal encargado de operar y desarrollar el sistema de contabilidad.⁶

En la actualidad, los sistemas contables brindan con mayor facilidad y flexibilidad una información financiera más completa y detallada. Esta información financiera es valiosa para la iniciativa privada, el gobierno, los bancos, los administradores y los individuos particulares, porque les permite evaluar actuaciones pasadas y les ayuda a preparar planes para el futuro por medio de los cuales puedan alcanzar sus objetivos y metas financieras.

La contabilidad, a fin de cuentas, no es más que un reflejo de la realidad en que está inmersa la entidad cuya situación financiera pretende presentar. La complejidad que caracteriza al mundo en nuestros días ha impactado a la empresa, al entorno en que se desenvuelven y, como consecuencia lógica, a la contabilidad.

⁶ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera Edit. Mc Graw Hill 1994 pág. 9

Dicha complejidad se presenta tanto en la estructura financiera y organizacional de las empresas como en los fenómenos de inflación y devaluación que cotidianamente observamos. La contabilidad debe estar preparada para adaptarse a las complejidades del mundo actual, de tal manera que pueda seguir cumpliendo su propósito de generar información útil para la toma de decisiones.⁷

OBJETIVO DE LA CONTABILIDAD.

El objetivo de la contabilidad es generar y comunicar información útil para la toma oportuna de decisiones por parte de los diferentes usuarios de la misma. Es conveniente aclarar que uno de los datos más importantes para la contabilidad del cual es conveniente informar, se refiere a la cuantificación de los resultados (beneficios netos) por la realización de la prestación de servicios a los clientes y su correspondiente efecto en el valor de la entidad económica.⁸

⁷ IBID Pág. 10

⁸ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera Edit. Mc Graw Hill 1994 pág. 19

TIPOS DE CONTABILIDAD.

El propósito básico de hacer contabilidad es proveer información útil acerca de una entidad económica, para facilitar la toma de decisiones de sus diferentes usuarios (accionistas, inversionistas, administradores, acreedores, clientes, y gobierno .En consecuencia, como la contabilidad sirve a un conjunto de usuarios, se puede estructurar en diversas ramas o subsistemas. Ahora bien, tomando en cuenta las diferentes necesidades de información de los diversos segmentos de usuarios, información total que se genera en una entidad económica para diferentes usuarios se clasifica en tres subsistemas :

- El subsistema de información financiera.
- El subsistema de información administrativa.
- El subsistema de información fiscal.

El subsistema de información financiera está compuesto por una serie de elementos que lo configuran. Entre los principales, están las normas de registro, criterios de contabilización, formas de presentación, etc. A este subsistema de información se le conoce con el nombre de contabilidad financiera.

La contabilidad financiera es un sistema de información que expresa, en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que realiza una entidad económica, así como ciertos acontecimientos económicos que le afectan, con el fin de proporcionar información útil y segura a usuarios externos a la organización, para su toma de decisiones.⁹

⁹ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera Edit. Mc Graw Hill 1994 pág. 23

La contabilidad administrativa es un sistema de información al servicio de las necesidades internas de la administración, con orientación pragmática destinada a facilitar las funciones administrativas internas de planeación y control, así como la toma de decisiones.¹⁰

La contabilidad fiscal es un sistema de información diseñado para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de las organizaciones respecto de un usuario específico : EL FISCO.¹¹

¹⁰ Idem

¹¹ Idem

1.3. ESQUEMA BASICO DE LA CONTABILIDAD.

La gran cantidad de términos existentes en las distintas obras contables, para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran la teoría contable, es una muestra palpable de que no se ha llegado a un acuerdo entre los autores y los practicantes de la contabilidad, en lo referente a la estructura básica de ésta.

El I.M.C.P. considera que los conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad son:

- a) PRINCIPIOS
- b) REGLAS PARTICULARES, y
- c) CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION A LAS REGLAS PARTICULARES.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD :

Los Principios de Contabilidad según lo define el propio I.M.C.P., son :
"Conceptos Básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros ".

a) Principios relativos a la entidad y sus efectos financieros :

1. ENTIDAD.- Señala que la personalidad de una entidad es totalmente independiente de la de sus propietarios, por lo que sus estados financieros sólo incluirán bienes, derechos, valores y obligaciones de las mismas.
2. REALIZACION.- Señala que las operaciones deben ser registradas, cuando: a) se consideren plenamente realizadas, b) cuando se tengan transformaciones internas que

modifiquen la estructura de sus recursos o sus fuentes, y c) cuando hayan ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de sus operaciones, y que sus efectos puedan ser cuantificados razonablemente en unidades monetarias.

3. PERIODO CONTABLE.- Señala la necesidad de elaborar información financiera en períodos de tiempos regulares y convencionales (mensuales ,anuales), con la finalidad de poder conocer la situación financiera y los resultados de operación de las entidades. Lo anterior, obliga a que las operaciones y sus efectos sean registrados en el período en que ocurren; consecuentemente, los costos y los gastos de la entidad, deben identificarse con el ingreso que originaron, no importando la fecha en que sean pagados.

b) Principios que cuantifican la operaciones de las entidades y su presentación.

4. VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Indica que las operaciones económicas que la contabilidad valúa se registrarán de acuerdo al precio pactado de la operación, su equivalente o la estimación razonable que se haga de ellos al momento de su realización contable. Las cifras anteriores pueden ser modificadas si ocurren situaciones posteriores que les hagan perder su significado, siempre y cuando se apliquen ,métodos de ajuste en forma sistemática, que mantengan la imparcialidad y objetividad de la información
5. NEGOCIO EN MARCHA.- Establece que, salvo evidencia en contrario, las entidades se entienden en existencia permanente, por lo tanto, la información que generan corresponde a las operaciones practicadas en su vida normal y no en períodos que indiquen su futura desaparición: o sea, que esté en proceso de liquidación.

6. DUALIDAD ECONOMICA.- Indica que toda operación practicada produce a la entidad que la realizó, una acción y una reacción en la misma intensidad pero en sentido inverso. Este principio fue conocido con el nombre de "Teoría de la Partida Doble".

Principio relativo a la información de las entidades:

7. REVELACION SUFICIENTE.- Indica que la información contable que se muestre en los estados financieros, debe contener de manera clara y comprensible, todo lo necesario para poder evaluar sus resultados de operación y su situación financiera.

d) Principios que abarcan requisitos generales del sistema:

8. IMPORTANCIA RELATIVA.- Señala que la información de los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de cuantificarse en dinero. Las operaciones de importancia menor en cuanto a su monto, no deben ser tratadas rigurosamente a los señalamientos de los principios de contabilidad, por lo que en la información mostrada, debe diluirse lo poco importante en beneficio de lo trascendente.
9. CONSISTENCIA.- Establece que la información contable debe obtenerse y proporcionarse aplicando los mismos criterios de cuantificación, y clasificación, con la finalidad de que pueda ser comprobable en cualquier momento.

LAS REGLAS PARTICULARES SON: La especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Las reglas particulares son de dos tipos:

- a) Reglas de valuación, y
- b) Reglas de presentación.

Las Reglas de Valuación hacen referencia a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos de los estados financieros. Por su parte las Reglas de Presentación mencionan la forma particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

Como la cuantificación contable de las operaciones no obedece a un modelo rígido, es necesario utilizar un criterio general en la selección de las opciones que se tengan como equivalentes de las mismas, tomando en cuenta los elementos de juicio disponibles. Cuando se carezca de bases para elegir entre las opciones propuestas, debe optarse por la menos optimista, observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

La función anterior, constituye la aplicación del **CRITERIO PRUDENCIAL**, el cual llega hasta el nivel de las reglas particulares.¹²

¹² C.P. Paz Zavala Enrique, Introducción a la Contaduría Edit. ECASA 1991 pág. 204

1.4. LA CONTABILIDAD EN SU CONTEXTO ACTUAL

En el mundo de nuestros días, la contabilidad no es una disciplina aislada de un contexto o marginada de otras materias afines. Por el contrario, está incrustada en la forma misma de hacer negocios y se retroalimenta de los retos y los cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión.

Por lo tanto, previo al estudio y asimilación de todo lo que implica el conocimiento, la estructuración y la implementación de un sistema contable en una organización, es preciso conocer, al menos superficialmente, las variables e influencias que definen el entorno donde se gestan, operan y crecen o cierran las entidades económicas de fines del siglo XX.

Hablar del futuro de esta profesión, es necesidad ineludible e impostergable, ya que es una disciplina dinámica, en constante cambio, siempre actual en la actividad comercial de los países y de las empresas, por ello se debe vislumbrar su futuro.

Ante esta generación y las futuras, se abre un panorama globalizador, una economía abierta y de capital a nivel mundial. Esta apertura y la firma de tratados o convenios de libre comercio entre diversos países, como los de Europa en el Mercado Común Europeo; el posible establecimiento de un sistema monetario uniforme de carácter obligatorio para todos los países; la firma del tratado comercial de Estados Unidos México y Canadá, y otras situaciones de cambio, obligan a los profesionales de la contabilidad a

prepararse y actualizarse para poder satisfacer las necesidades de información de una economía global, sin fronteras en nuestro continente y muy posiblemente a escala mundial.

En vísperas del siglo XXI, los conceptos de fenómenos como globalización, competitividad, calidad, productividad, alianzas estratégicas, empresas de clase mundial, libre comercio, valor agregado y reingeniería de procesos administrativos, son términos que han venido a enriquecer el vocabulario normal de un hombre de negocios y a incrementar el grado de dificultad en la operación de las empresas.

El rápido avance tecnológico en todas las esferas, pero fundamentalmente en la computación y la creación de inteligencia artificial, hace indispensable su conocimiento para un mejor manejo de los recursos de las entidades.¹³

¹³ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera Edit. Mc Graw Hill 1994 pág. 5

PERSPECTIVAS DE LA CONTABILIDAD.

La manera de hacer negocios en México, al igual que en muchos países del mundo, se verá afectada por los cambios que habrán de gestarse y concentrarse en la presente década. Quizá uno de los retos más interesantes que enfrenten las empresas de nuestro país sea la simplificación de sus esquemas de trabajo, lo cual traerá necesariamente una reestructuración en todas las prácticas administrativas y en consecuencia, en los sistemas de información.

La contabilidad debe estar preparada para enfrentar los cambios aportando ideas para la simplificación y desburocratización de los procedimientos de información. Dicha preparación, deberá estar basada en una adecuada apertura mental para enfrentar el ritmo vertiginoso de los cambios en el entorno económico y su afectación a las empresas ; y necesitará contar con una buena dosis de creatividad, necesaria para promoverlo y hacerlo permanente.¹⁴

¹⁴ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera Edit. Mc Graw Hill 1994 pág. 8

LA CONTADURIA PUBLICA COMO PROFESION.

Toda profesión nace primero como oficio. Empieza a evolucionar, es entonces cuando la presencia de dicha actividad en la sociedad se reviste de un estatus cada vez más elevado, hasta que adquiere el rango de profesión. En el caso de la profesión contable, éste nace como un intento práctico de resolver problemas, y en ello estriba precisamente la justificación de la contabilidad en la sociedad de hoy. La presencia de la contabilidad en el mundo de los negocios actuales se convalida siempre y cuando ofrezca un servicio de calidad a sus clientes.

Ahora bien : ¿cuál es el servicio que presta la contabilidad a la sociedad ? La contabilidad tiene como objetivo generar información útil para la toma de decisiones de usuarios tales como administradores, banqueros, inversionistas, dueños, público en general, empleados, autoridades gubernamentales y otros más. En la medida en que la contabilidad cumpla con esta premisa fundamental, su presencia en la sociedad actual será cada vez más necesaria y demandada.

El ejercicio profesional de la contabilidad se divide en dos categorías generales :

"El ejercicio profesional independiente es un área en la cual los contadores prestan sus servicios más para el público en general que para una sola organización. En este campo, los servicios básicos que brinda el contador público son la auditoría de estados financieros, tanto para efectos financieros como para efectos fiscales; desarrollo de sistemas administrativos; ayuda en distintos problemas fiscales y asesoría en servicios administrativos.

El ejercicio profesional dependiente es un área en la cual los contadores prestan sus servicios a una sola organización. De esta forma, el contador es responsable de supervisar y asegurar la calidad de la información financiera, administrativa y fiscal que se genera en la entidad económica para la cual presta sus servicios, de desarrollar y proponer las políticas contables más adecuadas para la organización, de diseñar sistemas de información y de proporcionar a los funcionarios de la administración superior la información contable necesaria para la toma de decisiones.¹⁵

El contador, al trabajar en cualquiera de estas áreas, puede especializarse en contabilidad financiera, de costos, impuestos, análisis financiero, presupuestos, planeación, elaboración de sistemas de contabilidad y auditoría. Sin embargo, en muchas organizaciones, tanto grandes como pequeñas, puede ser necesario que el contador tenga amplios conocimientos de varias de estas especialidades.

La contaduría es una profesión, ya que satisface una necesidad humana universal: el tener un control e información financiera confiables, básicos para la toma de decisiones.

Además reúne los requisitos de tipo académico, social, legal y de tipo personal que son necesarios para considerar a una actividad con el calificativo de profesional.

Los requisitos académicos que debe tener una persona para ostentar la Licenciatura en Contaduría Pública son:

¹⁵ Guajardo Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera Edit. Mc Graw Hill 1994 pág. 25

- A) Haber cursado satisfactoriamente el Bachillerato, Vocacional o estudios equivalentes.

- B) Haber aprobado todas las asignaturas que conforman el plan de estudios de la carrera, en las diferentes instituciones universitarias o de enseñanza superior que la impartan.

- C) Cumplir con el servicio social obligatorio, como lo señala la ley reglamentaria del artículo 5° constitucional.

- D) Obtener el título y la cédula profesional acreditando previamente un examen profesional escrito y aprobando un examen profesional oral.

Requisitos sociales:

1. La contaduría, al satisfacer las necesidades de contar con un control e información financiero confiables, es de interés para cualquier entidad física o moral que desee administrar adecuadamente sus recursos.

2. El ejercicio de la contaduría requiere de ciertas normas mínimas de calidad en el desarrollo de los trabajos, por lo que los cuerpos colegiados que agrupan a los profesionales de la misma, han establecido disposiciones precisas al respecto con la finalidad de dignificar mas a la profesión.¹⁶

¹⁶ Paz Zavala Enrique, Introducción a la Contaduría Edit. ECASA 1990 pág. 11

1.5. CONCEPTOS Y REQUISITOS DE UNA PROFESION.

Se dice que profesión es " f. Acción y efecto de profesar. Género de trabajo habitual de una persona, ejercer una profesión. (sinónimo de Actividad, arte, carrera, ocupación, oficio) Conjunto de intereses de la colectividad de personas que ejercen un mismo oficio...¹⁷

De lo expresado anteriormente, podemos ver con claridad que una profesión es cualquier actividad realizada por una persona o conjunto de personas, las cuales velan por el interés de la actividad que realizan y de ellos mismos.

Ahora bien, la contaduría pública será entendida, para estos efectos, como aquella actividad profesional desarrollada por Licenciados en Contaduría; personas estudiosas de la disciplina y que, mediante su paso por la universidad, adquieren un conjunto de conocimientos, para obtener el título correspondiente.

La contaduría es una actividad profesional que siguiendo el método científico, desarrolla la técnica contable a través de un proceso lógico, obteniendo información financiera comprobable y proporcionando medios de control sobre las operaciones realizadas por cualquier entidad económica.

¹⁷ Romero López Javier, Principios de Contabilidad Edit. Mc Graw Hill pág. 1

Un profesionalista, además de contar con los conocimientos técnicos necesarios para llevar a cabo el pleno desarrollo de su actividad es indispensable que cuenten con ciertos calificativos, que abarcan algunos aspectos de tipo personal, moral, legal; entre otros, como los que a continuación se señalan :

1. NECESIDAD SOCIAL QUE SATISFACER. Para que exista una profesión, forzosamente tiene que haber una necesidad humana. Toda profesión debe tener un espíritu de servicio social, teniendo como consecuencia una responsabilidad legal y moral ante la colectividad. La contaduría como profesión, satisface la necesidad de : Brindar información financiera a las entidades en aspectos relativos a su obtención, control, comprobación, etc., y que es necesaria para la toma de decisiones.¹⁸
2. CONOCIMIENTOS CIENTIFICO - TECNICOS.- Cualquier profesión requiere de una serie de puntos mínimos a cumplir por parte del individuo que la va a desempeñar, distinguiéndose de esta manera de un arte, oficio o actividad. Diversos autores coinciden en que los requisitos son de diversos tipos: académicos, legales, sociales y personales.

Requisitos académicos : Los servicios prestados por los profesionistas deben ser de alta calidad, y esto sólo se logra a través de los conocimientos adquiridos en un proceso educativo que comprende:

¹⁸ Paz Zavala Enrique, Introducción a la Contaduría Edit. ECASA 1990 pág. 6

- Bachillerato previo o estudios equivalentes.
- Conjunto de conocimientos especializados; adquiridos en una universidad.
- Título profesional expedido por institución docente superior autorizada.

Requisitos Sociales: Toda profesión debe tener un espíritu de servicio y beneficio social, existiendo por lo tanto, un conjunto de normas de actuación que regulan sus relaciones con la sociedad, clientes, y colegas, ya que se tiene ante ellos una responsabilidad de carácter legal y moral. Dentro de los requisitos se pueden señalar los siguientes:

- Actividad dotada de interés público.
- Ser regida por un conjunto de normas que estipulen una conducta a seguir.
- Un mínimo de calidad en sus servicios.

Requisitos Legales: En nuestro país el Artículo 5º Constitucional señala "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio, o trabajo que le acomode siendo lícitos". Posteriormente el mismo apartado indica "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 expedirlos."

Dentro de éstos, señalaremos los más importantes:

- Reconocimiento de la ley reglamentaria de los Artículos 4º y 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referentes al ejercicio de las profesiones.
- La existencia de un cuerpo colegiado que vele por el bienestar y progreso de la profesión.

El reconocimiento oficial que el Estado da a una persona que ejercerá una profesión es: el título profesional y en su caso, la cédula correspondiente, los cuales constituyen la culminación de la preparación académica del futuro profesionista.

Requisitos personales: Una persona que se ostenta como profesionista tiene que tener ciertas cualidades innatas que ha depurado, y otras que ha desarrollado en el entrenamiento y la práctica de su profesión. Como ejemplo de éstas tenemos:

-Capacidad de raciocinio lógico en los problemas y situaciones planteados.

-Capacidad de observación.

-Capacidad de comunicación con sus semejantes.

-Capacidad para tomar decisiones.

-Mantener un propósito de preparación continua, etc.¹⁹

3. VALORES QUE DEFENDER : Las personas que ejercen una profesión han visto que a lo largo del tiempo surge la necesidad de agruparse entre ellos, formando: Colegios, Asociaciones, Institutos, Barras, etc.; Que les permiten intercambiar conocimientos y ayudarse recíprocamente, así como normar su actuación ante la sociedad e internamente, entre ellos mismos.

Las normas que se implanten en cada organismo profesional, son de observancia general para sus agremiados, y tienen como finalidad velar por el respeto a las disposiciones legales relacionadas con su actuación, la que debe realizarse dentro de los

¹⁹ Paz Zavala Enrique, Introducción a la Contaduría Edit. ECASA 1990 pág. 8-10

más altos grados de responsabilidad, idoneidad y competencia tanto profesional como moral, dignificando de esta manera la profesión de que se trate.²⁰

4. ACEPTACION DEL PUBLICO AL QUE SE SIRVE: El alto grado de entrenamiento y práctica que un profesionista ha adquirido en su rama, inspira la confianza del público que solicita sus servicios, esperándose de aquél una competencia, responsabilidad moral y el deseo de servir a la comunidad.²¹

²⁰ IDEM

²¹ Paz Zavala Enrique, Introducción a la Contaduría Edit. ECASA 1990 pág. 8-10

CAPITULO II.- OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTADORES PUBLICOS

2.1 SUJETOS DEL IMPUESTO.

Son sujetos de impuestos aquellas Personas Físicas y Morales que están obligadas a contribuir para el gasto público conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes fiscales respectivas. En el caso de que las personas de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Por lo tanto es conveniente conocer como se clasifican las contribuciones ; deacuerdo al Artículo 2 del Código Fiscal de la federación ; que los clasifica de la siguiente manera : impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de Seguridad Social que son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Las Contribuciones de Mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y personas morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Los Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.²²

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su acusación pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad, también corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días posteriores a la fecha de causación. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.²³

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito, Público, y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal.

²² Código Fiscal de la Federación, ISEF artículo 2

²³ IDEM

2.2 OBLIGACIONES EN MATERIA CONTABLE

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales están obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas: (Según artículo 28 del Código Fiscal de la Federación)

1. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
2. Los asientos de contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
3. Llevar la contabilidad en su domicilio.

Los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convengan a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como requisitos mínimos los establecidos en el Artículo 26 del reglamento del código fiscal de la federación que son los siguientes:

- I.- Identificar cada operación , acto o actividad y sus características relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.
- II.- Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan precisarse la fecha de adquisición del bien o de

efectuado la inversión, su descripción , el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

III.- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

IV.- Formular estados de posición financiera.

V.- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.

VI.- Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

VII.- Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen, conforme a las disposiciones fiscales.

VIII.- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

Los contribuyentes, para cumplir con lo dispuesto anteriormente, podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual , mecanizado o electrónico siempre que se cumpla con los requisitos para cada caso .Los contribuyentes que adopten el sistema de registro manual, deberán llevar sus libro diario, mayor y los que estén obligados a llevar por otras disposiciones fiscales; debidamente encuadernados, empastados y foliados.

Cuando el contribuyente adopte los sistemas de registro mecánico o electrónico, las hojas que se destinen a formar los libros diario y mayor, podrán encuadernarse, empastarse y foliarse consecutivamente, debiendo contener dichos libros el nombre, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes.

Los contribuyentes podrán optar por grabar dicha información en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el Libro Diario, el contribuyente deberá anotar en forma descriptiva todas sus operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstas se efectúen, indicando el movimiento de cargo o crédito, que a cada una corresponda. En el Libro Mayor deberán anotarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del período de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o crédito, a cada cuenta en el período y su saldo final.

La documentación anterior y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de 10 años, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Cuando se trate de documentación relativa a algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computara a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.

Las personas obligadas a llevar contabilidad, deberán conservarla en su domicilio fiscal; las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad, deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cuando las autoridades fiscales, mantengan en su poder uno o más libros de contabilidad por un plazo mayor de un mes, el contribuyente deberá asentar las operaciones pendientes de registro y las subcuentas, en el nuevo o nuevos libros; después que los nuevos hayan sido utilizados, el contribuyente ya no hará asientos en los devueltos; esto sólo se aplicará a los contribuyentes que utilicen el sistema manual.

2.3 REQUISITOS QUE COMPRENDE LA CONTABILIDAD SIMPLIFICADA

Cuando en las disposiciones fiscales se haga referencia a la contabilidad simplificada, se entenderá que ésta comprende un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. Dicho libro deberá satisfacer como mínimo los siguientes requisitos, establecidos en el Artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

I.- Identificar cada operación , acto o actividad y sus características relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por ley.

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

Las personas físicas sujetas al régimen simplificado, es decir, a las actividades empresariales a que refiere la sección II del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deberán llevar un cuaderno de entradas y salidas, de registro de bienes y deudas , dicho cuaderno deberá estar foliado y empastado.

La Contabilidad Simplificada deberá satisfacer como requisitos mínimos:

I.- Identificar cada operación , acto o actividad y sus características relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

II.- Identificar los bienes y deudas relacionándolos con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición , enajenación o extinción en su caso.

Los contribuyentes pertenecientes a este régimen podrán llevar su contabilidad a través del sistema de registro electrónico, apegándose a los Reglamentos respectivos.

2.4.PERSONAS OBLIGADAS A DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos impuestos que se establecen en el Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, estarán obligados a dictaminar, sus estados financieros por contador público registrado.

I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 14,658,683.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$ 29,317,366.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. La vigencia de estas cifras quedan sujetas a lo expresado en el Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de Junio de 1997; las mismas son actualizables periódicamente por las autoridades fiscales.

II.- Las que están autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del impuesto sobre la renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito, Público.

III.- Las que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al período de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.- Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la Administración Pública Estatal o Municipal.

Lo dispuesto en el mencionado Artículo 32-A no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por la ley de la materia, ni a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte terrestre de carga o pasajeros.

Los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes.

Los contribuyentes antes referidos deberán presentar dentro de los plazos autorizados por las autoridades fiscales, el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación.

En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsables solidarios o terceros, se estará a lo siguiente:

Los plazos para su presentación serán los que a continuación se señalan:

- a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema electrónico, en su caso.

- b) Seis días contados a partir del siguiente a aquél en el que se le notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita..

- c) Quince días contados a partir del siguiente a aquél en el que se le notificó la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

2.4.1. REQUISITOS DEL DICTAMEN

Los requisitos del dictamen Fiscal de Estados Financieros se encuentran señalados en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que dice: Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente:

- a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de contadores públicos reconocido por la Secretaría.
- b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la

capacidad ,independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultados de los mismos.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente proporcionando su opinión sobre la misma, bajo protesta de decir la verdad.

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

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique los procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por dos años los efectos de su Registro.

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

En estas situaciones se da inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión.

Los Contadores Públicos registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o los que deseen obtener su registro en los términos de el Artículo 52 del Código Fiscal de la

Federación, que presten sus servicios a una persona moral, deberán presentar aviso en el que hará constar lo siguiente:

I.- Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.

II.- Domicilio fiscal y Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral antes citada.

III.- Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.

IV.- Nombres de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

2.4.2. DOCUMENTOS QUE DEBE PRESENTAR EL CONTADOR PUBLICO PARA OBTENER EL REGISTRO PARA DICTAMINACION.

El contador público que desee obtener el registro para dictaminar estados financieros, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos (Según Artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación):

I.- El que acredite su nacionalidad mexicana.

II.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III.- Constancia emitida por Colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año

que es socio activo de un Colegio o Asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de este último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación profesional continua expedida por su Colegio o Asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho Colegio o Asociación.

2.4.3. QUE DATOS PUEDE REQUERIR LA AUTORIDAD FISCAL AL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA Y A LA EMPRESA DICTAMINADA.

Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información podrán requerir, indistintamente (Según lo establece el Artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación):

I.- Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento debería estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables, así como la documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme lo establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo referidos, se solicitará al contador público por escrito, con copia al contribuyente.

II.- Al contribuyente la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III.-A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

2.4.4.OBLIGACIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FACULTADES.

Las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades de comprobación; deberá hacer del conocimiento del contribuyente de las obligaciones a que están sujetas las autoridades fiscales según lo establece el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación. En el que se estará a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano, alejado de tecnicismos, y en los casos que sea de naturaleza compleja , elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
- b) Mantener oficinas en diversos lugares del Territorio Nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.
- c) Elaborar los formularios de declaración de forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.
- d) Señalar en forma precisa, en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones , avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.
- e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes de país, reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año .

II.- Establecerán programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente, a fin de éstos designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales.

III.- Promoverán el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario, para lo cual se crea el organismo descentralizado denominado Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

El patrimonio del Instituto se integrará por las asignaciones que señalen el presupuesto de Egresos de la Federación, las disposiciones legales y administrativas.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen mediante reglas generales, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia Autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que

por ello nazcan obligaciones para los particulares, y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de las resoluciones; así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente .

Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas, y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

2.4.5.FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

Las autoridades fiscales, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, según el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación estarán facultadas para :

- 1.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, por lo que las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión que se trate.

- 2.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcione los datos, otros documentos o informes que se le requieran.

- 3.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

4.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

5.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.

6.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación fiscal de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

7.- Recabar, de los funcionarios y empleados públicos y de los federatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

8.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público, para que ejercite la acción penal para la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjuntas, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente

2.5.1 VISITAS DOMICILIARIAS

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a las siguientes reglas, según lo señala el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación :

I.- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la Orden de Visita.

II.- Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorios con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas libros y registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta cambio de domicilio, después de recibir el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la Orden de Visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada, a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III.- Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar en donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo; en tales circunstancias, la persona con la se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y, ante la negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV.- Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

En la Orden de Visita, además de los requisitos citados, se deberá indicar:

I.- El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberán notificarse

II.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificara al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

2.5.2. OBSTACULIZACION DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES.

El artículo 40 del Código Fiscal de la Federación indica que: Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente :

I.- Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

II.- Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III.- Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

CAPITULO III.-RESPONSABILIDAD PENAL, CIVIL Y ADMINISTRATIVA DE LOS CONTADORES Y DICTAMINADORES.

3.1. RESPONSABILIDAD PENAL DIRECTA

La responsabilidad penal implica que en la comisión del delito pueden ser sujetas las personas que actuaron conforme a la conducta del tipo penal, y aquéllos que ayudaron al delincuente a cometer el delito, es decir, personas que de una forma u otra tienen que ver con la realización del delito.

"Como autores materiales o ejecutores deben tenerse a los que voluntaria y consciente o culposamente ejecutan los actos directamente productores del resultado"

Los delitos fiscales se cometen por acción o por omisión; son 29 hechos o actos sancionados como delitos por los artículos 92 a 115 Bis del Código Fiscal de la Federación, unas por acción y otras por omisión.

La responsabilidad directa en el delito de defraudación fiscal recae en el contribuyente, que es la persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En el caso de las personas morales, éstas se obligan a través de sus representantes, en términos de los artículos 10,157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, los cuales determinan que la representación de cualquier persona moral se hace a través de personas físicas.

A mayor abundamiento se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial (amparo directo 2489/83, 4 de agosto de 1983, 7ª época, volúmenes 151-156, 2ª parte página 74) que indica :

"Personas morales, responsabilidad penal de los representantes de las sociedades. No puede admitirse que carezcan de responsabilidad penal quienes actúan a nombre de las personas morales, pues de aceptarse tal argumento, los delitos que llegaran a cometer los sujetos que ocupen los puestos de los diversos órganos de las personas morales, quedarán impunes, ya que las sanciones deberían ser para la persona moral, lo cual es un absurdo lógico y jurídicamente hablando pues las personas morales carecen de voluntad propia y no es sino a través de las persona físicas como actúan. Es por eso que los directores generales, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio bajo el amparo de la representación corporativa".²⁴

²⁴ Urbina Nandayapa Arturo, Contadores y Dictaminadores Edit. PAF 1995 pág. 40

En este caso, no existe ninguna dificultad para determinar y atribuir la responsabilidad penal directa de la persona moral, la cual recae sobre los representantes legales del ente colectivo.

El juez de la causa penal puede, en su caso, decretar en la sentencia la suspensión o disolución de la sociedad, si es necesario para la seguridad pública o para defender el interés social, que sería la afectación continua y reiterada a las disposiciones fiscales por parte de la empresa que se sanciona. Así lo prevé el artículo 11 del Código Penal Federal.

Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen de modo que resulte a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

Es decir que si una persona física comete un delito al amparo de la sociedad o de una persona moral o para beneficio de la misma, queda la posibilidad de que el juez de la decrete la suspensión de la persona moral o incluso la disolución de la misma, asegurando de ser necesario el interés público.

En los delitos fiscales se atenta contra la seguridad pública, ya que el Estado deja de percibir contribuciones y, por lo tanto, no puede cumplir con sus fines primarios, lo que resulta en afectación a la colectividad; por ello, en las doctrinas americana y europea, los delitos tributarios son de naturaleza gravísima.

Es de todos sabido que en Europa y Estados Unidos los servicios que proporciona el Estado son de mejor calidad a la que recibimos los mexicanos, pero las autoridades hacendarias mexicanas han tomado el modelo para la persecución de delitos fiscales.

Los delitos fiscales son cometidos por las persona que omitan total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtengan un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

El Art. 1984 del Código Civil Federal establece que "cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación existe la mancomunidad", éste es el principio de la idea de responsabilidad solidaria, que consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no la haya efectuado por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige el sujeto pasivo la comprobación del pago de la presentación fiscal.

En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.

La responsabilidad solidaria se establece en ley. El Art. 26 del Código Fiscal de la Federación menciona en 14 fracciones las diferentes causas por las que se puede incurrir en responsabilidad solidaria

El Art. 42 del mencionado ordenamiento establece las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, para que exhiban en su domicilio o en las oficinas de la Autoridad la contabilidad de los contribuyentes o proporcionen datos, documentos o informes que se les requieran, con el propósito de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos, fiscales que procedan o determinen la posible comisión de delitos fiscales

Los responsables solidarios que prevé el Art. 26 antes mencionado, son los siguientes:

- 1.- Los retenedores y las personas que por ley deben recaudar contribuciones, hasta por el monto de las mismas.

- 2.- Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, hasta por el monto de éstos.
- 3.- Los liquidadores y síndicos, por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.
- 4.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que tuviera pendientes la misma.
- 5.- Los representantes de personas no residentes en el país, si la intervención de éstas genera la obligación tributaria.
- 6.- Las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones de su representado.
- 7.- Los legatarios y donatarios, por las contribuciones que generen los bienes legados o donados.
- 8.- Las personas que manifiestan voluntariamente su intención de asumir la responsabilidad solidaria.

9.- Los terceros que hayan constituido depósitos, prendas, fianzas, hipotecas o permitido secuestro de sus bienes, hasta el valor de los bienes dados en garantía. La responsabilidad no podrá exceder el monto del interés garantizado.

10.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hayan generado a cargo de la sociedad, hasta por el monto de los bienes de la misma.

11.- Las sociedades que hayan omitido la obligación formal de inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas.

12.- Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de activos, pasivos y capital transmitido por la escidente

13.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener el inventario en Territorio Nacional para ser transformado.

14.- Las personas a quienes los residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, si éstos le son pagados por los residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, exceptuando las multas. Los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios; es decir, que si la Ley exige a los responsables solidarios que realicen determinadas acciones y éstos no las llevan a cabo, entonces serán sancionados como si el acto u omisión lo hubieran realizado directamente.

Hemos mencionado que el Código Fiscal de la Federación al referirse a terceras personas relacionadas con los contribuyentes en materia de responsabilidad solidaria, incluye a los contadores y dictaminadores de éstos, que si bien no son responsables por la omisión del pago de alguna contribución, sí tienen relación en materia penal pues pueden ser considerados como coparticipes de la comisión de un delito.

3.1.1. LA COPARTICIPACION DELICTIVA.

Para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa conjuntamente. Para ello sería necesario que existiera como resultado un beneficio indebido y que, éste se reflejara en un aumento patrimonial del contribuyente, del dictaminador y o del asesor fiscal o se demostrara la participación de éstos.

"Para que exista codefincuencia, se necesitan las siguientes condiciones: a) Intención de todos los copartícipes de realizar un mismo y determinado delito; debe la intención estar encaminada a la consumación del delito y no tan sólo a la realización de algún otro grado en la ejecución; en los delitos culposos no cabe la codefincuencia; b) Todos los copartícipes deben ejecutar , por lo menos, algún acto encaminado directa o indirectamente a la consumación del delito: no es preciso que se realicen los actos propios y característicos de éste, pues basta con que la actividad tienda a la ejecución del hecho delictuoso".²⁵

La autoridad judicial, en ocasiones, determina la responsabilidad penal partiendo de que la conducta delictiva la ejercitan los técnicos concedores de la materia fiscal y en este supuesto las personas que tienen más familiaridad con el derecho fiscal y las obligaciones de las empresas son los contadores, dictaminadores o administradores de la misma, olvidando que en los supuestos de la comisión de ilícitos de naturaleza tributaria, llamados de "cuello blanco" eminentemente medibles en dinero, los responsables directos de los

ilícitos son las personas que se benefician de las maquinaciones o conductas reprobables que tienden a aumentar su patrimonio o aquéllas que omiten o no dan cumplimiento a las obligaciones formales de las empresas.

Las leyes fiscales legislan en gran parte sobre ficciones; es decir, al considerar multas, recargos y factores inflacionarios, se están considerando cantidades de dinero que no existen ni existieron en su momento, pero que por la ficción misma de la Ley, la cantidad original aumenta a niveles y proporciones estratosféricas. Por ello el contador y el dictaminador tienen una función delicada, ya que fácilmente pueden ser considerados responsables de participación delictiva y ser juzgados como copartícipes, debiendo garantizar el resarcimiento del daño al Erario Federal si desean alcanzar el beneficio de la libertad bajo caución durante el desarrollo del procedimiento penal tributario.

La defensa de los implicados en un proceso de esta naturaleza, podría iniciar con la interposición de la demanda de amparo por la inconstitucionalidad de la disposición con que se fundamentó la Autoridad", ya que el juicio de amparo en contra de las leyes tributarias es uno de los medios de defensa más eficaces y desaprovechados en la práctica jurídica del derecho positivo Mexicano".²⁶

El momento en que se comete el delito no es cuando el contribuyente o su representante legal presentan la declaración del ejercicio. Hasta entonces han declarado en

²⁵ Urbina Nandayapa Arturo, Contadores y Dictaminadores Edit. PAF 1995 pág. 44

²⁶ Urbina Nandayapa Arturo, Contadores y Dictaminadores Edit. PAF 1995 pág. 45

forma libre y voluntaria un resultado final, la autoridad fiscal acepta como buena la declaración, pero tiene expeditas las facultades de comprobación.

La comisión del delito fiscal nace en el ánimo del contribuyente al aceptar éste no pagar las contribuciones que legítimamente debe cubrir al fisco federal, o si el asesor fiscal sugiere la realización de algunos movimientos contables o financieros, que en realidad produzcan el resultado delictivo que sería la omisión de contribuciones en forma total o parcial.

El Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación prevén la responsabilidad en la comisión de los delitos ; el primero de ellos en su parte general y el segundo en la parte específica de los delitos fiscales.

El Artículo 13 del Código Penal Federal nos señala quienes son los Autores o partícipes del delito, como a continuación se señala:

- I.- Los que acuerden o preparen su realización.
- II.- Los que lo realicen por sí.
- III.- Los que lo realicen conjuntamente.
- IV.- Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro.
- V.- Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.- Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión.
- VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito, y

VIII.- Los que sin acuerdo previo intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Por su parte, el Art.95 del Código Fiscal de la Federación nos señala que los responsables de los delitos fiscales son quienes:

I.- Concierten la realización del delito.

II.- Realicen la conducta o el hecho escrito en la ley.

III.- Cometan conjuntamente el delito.

IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

No todo acto de autoridad , por el hecho de encontrarse plasmado en un documento, habrá respetado el principio de legalidad, fundamento jurídico constitucional que protege las garantías individuales; por ello , ante la omisión de las formalidades en los actos administrativos, el particular tiene a su favor el poder interponer los recursos y medios de defensa previstos en la ley.

La función del Contador Público, consiste principalmente en llevar la contabilidad de un negocio y preparar las declaraciones fiscales. En este sentido, podríamos hablar de 2 tipos de contadores: los externos, que asesoran las empresas de manera independiente, y los internos que son aquellos que laboran como parte del personal administrativo en la misma empresa; éstos últimos reciben órdenes de los directivos o del Consejo de Administración.

Si no tienen puestos directivos o facultades establecidas en actas sociales, entonces no podrán firmar ninguna declaración o documento que se presente ante las autoridades hacendarias. En esta situación difícilmente se les podrá hacer responsables directos por la comisión de algún delito de naturaleza fiscal.

Una práctica muy común es el hecho de que algunos contadores firmen declaraciones sin tener facultades legales para ello, por lo tanto la declaración así firmada no tendría ninguna validez, lo que significa que la Autoridad podría considerar que el contribuyente no presentó declaración alguna, haciéndose el contribuyente acreedor a sanciones administrativas o que nació la comisión delictiva por no presentar declaración a tiempo. Es decir, el documento presentado por la empresa sin firma o bien que, ésta última no sea legalmente válida significa que la misma declaración no tiene ningún efecto legal.

La responsabilidad para el contador implica que, si existe un delito, se es cómplice del mismo, ya que participó en forma directa en la elaboración de un documento sin validez, con el ánimo o intención de engañar a la autoridad hacendaria.

Igual situación se presenta con las firmas por ausencia a que son tan afectos los contadores; dicha firma no tiene ninguna validez legal y no tiene el efecto jurídico de dar por presentada la declaración, con lo que nace el delito fiscal por omisión de presentación de las declaraciones, además de las infracciones administrativas.

Este punto es crucial, si el contador no puede firmar declaración alguna ni participa en las decisiones de la empresa, entonces no podríamos hablar de que el contador haya participado en maniobras delictivas.

Los contadores externos de la empresa o de una persona física son profesionistas que reciben los documentos contables y elaboran las declaraciones de los contribuyentes con base en ellos. En caso de tomar como base la declaración elaborada por el contador externo y si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encontrara elementos para presumir la comisión de un delito fiscal, podríamos decir que sí existe responsabilidad por parte de el contador.

La responsabilidad directa comienza con la presentación de declaraciones firmadas por la persona física, con un cargo directivo dentro de la empresa. se hablaría de una responsabilidad directa del contador, si éste firma las declaraciones de la persona moral. Pero si el contador ha prestado sólo asesoría externa o interna sin firmar ninguna declaración, entonces la responsabilidad penal que se le puede fincar se deriva de las fracciones IV, V, o VI del Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación. Sería aplicable la fracción IV, solo si el contador se beneficia económicamente en forma directa por un fraude fiscal cometido en nombre de la empresa.

La hipótesis que prevé la fracción V, es cuando el contador conociendo el resultado de maniobras fraudulentas de terceros, convence al representante legal de efectuar determinados movimientos contables, que se tradujeran en una merma al Erario

Federal; es decir, que en funciones de asesoría fiscal induzca al contribuyente a realizar una serie de maquinaciones que darán un resultado delictivo.

Y la fracción VI, del mismo Artículo, nos señala el caso de que el contador, con toda intención delictiva, ayude a defraudar el fisco federal.

El artículo 9o. del Código Penal Federal dispone que :

Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiera o acepte la realización del hecho descrito por la ley.

Para que se configure la conducta delictiva del contador, éste debe conocer los elementos de tipo penal (es decir, saber que elementos forman la defraudación fiscal, o bien tener conocimiento de que por medio de maquinaciones, engaños o distorsiones de la realidad se llega al resultado final delictivo), la merma de contribuciones que legalmente debieron haberse pagado al Erario Federal o que éste ayude a alterar los resultados contables o fiscales para producir el resultado delictivo, recordando que la ignorancia de la ley a nadie exime de su cumplimiento.

Luego entonces, si la autoridad fiscal demuestra que existió el dolo para defraudar al fisco federal y el delito fue cometido por la persona que tiene los conocimientos técnicos contables y fiscales para resaltar en la conducta delictiva, sí podría considerarse como participante del ilícito; una de las pruebas que podrá allegarse la autoridad hacendaria para demostrar el dolo del contador, sería los papeles de trabajo del mismo; cabe considerar que

estos documentos son proporcionados por los contribuyentes, pero para adecuar la responsabilidad penal, la autoridad deberá tomar en cuenta primero el resultado final, después los medios de preparación y comisión delictiva, y finalmente la participación y coautoría en el mismo.

Existe la posibilidad de que el contador conozca la existencia del delito fiscal después de cometidos los actos y oculte información a la Autoridad Hacendaria. Este sería un delito de encubrimiento, el que se prevé, de la siguiente manera:

Art. 96 del Código Fiscal de la Federación nos dice : Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él después de la ejecución del delito :

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer la huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto aprovechando del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de 3 meses a 6 años. Para fijar la coparticipación delictuosa es necesario encontrar no sólo el lazo de unión entre los diversos delincuentes en su actividad externa, sino el propósito y el consentimiento de cada uno de ellos para la comisión del delito .

El presupuesto de la coparticipación delictiva señala que los diversos sujetos actúan con cooperación consciente o querida, o sea que la culpabilidad abarca la conciencia de la cooperación en la obra conjunta y, por consiguiente, del acuerdo recíproco; este acuerdo puede surgir antes de dar comienzo la ejecución del hecho delictuoso o durante la misma ejecución y, en esas condiciones, la parte que cada autor consciente realiza, constituye la parte de un todo que es delito, y por tanto, no responde solamente del resultado de su conducta concreta, sino del delito considerado unitariamente.

Este es el elemento que tomará en cuenta el juez de la causa para dictaminar el grado de participación de los actores, en caso de que existan varios partícipes del mismo, que sería el caso de la defraudación fiscal, ya que la obra conjunta no sólo es la presentación de las declaraciones sino la elaboración de las mismas.

Los delitos fiscales deben verse como un todo, desde el ánimo de delinquir hasta el resultado final. Siendo delitos dolosos debe existir la intención, aquí no cabe la explicación peregrina de que existió una equivocación en las cuentas, ya que se supone que los contadores públicos son profesionales, conocedores profundos de las cuestiones fiscales y por ello, son los que preparan las declaraciones.

Por lo mismo, los partícipes del delito, contadores y contribuyentes en su caso, no responden solamente del resultado de su conducta concreta, sino del delito considerado unitariamente; en ese sentido, existe la coparticipación delictiva.

3.2 ELEMENTOS DE RESPONSABILIDAD PENAL EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

A continuación se darán a conocer algunos significados de los procedimientos administrativos:

El procedimiento administrativo es el conjunto de formalidades y actos que proceden y preparan el acto administrativo.²⁷

El procedimiento administrativo, es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de actos administrativos en la esfera de la administración.²⁸

El acto administrativo tiene la particularidad de emanar de la propia Administración Pública la que puede ser definida como "El conjunto de medios de acción, sean directos o indirectos, sean humanos, materiales o morales, de los cuales dispone el gobierno para lograr propósitos y llevar a cabo las tareas de interés público que no cumplen las empresas privadas o los particulares que determinan los poderes constitucionales legalmente dedicados a escoger y definir la política general de la Nación".²⁹

El acto administrativo, como hemos visto, tiene el fin básico de coadyuvar a la buena marcha de la Administración pública, no persigue la sanción corporal que es el final

²⁷ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa 1989 pág. 225

²⁸ Nava Negrete, Diccionario Jurídico mexicano Edit. Porrúa 1991 pág. 2558

represivo del derecho penal; un acto de administración se convierte en un proceso penal cuando las autoridades fiscales descubren el dolo en la conducta del contribuyente quien para evadir o incumplir sus obligaciones para con los gastos públicos conforme a las leyes, se valen de engaños o del aprovechamiento de errores, y obtiene el resultado final: La omisión total o parcial del pago de alguna contribución o en beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Los elementos a que se allegan las autoridades administrativas para demostrar la existencia de un ilícito tributario, son entregados por los mismos contribuyentes en forma libre y espontánea; por ello hacen prueba plena, en su caso, en los procedimientos penales. La mayoría de estos documentos, son en apariencia simples trámites administrativos, pero unidos entre sí unos son consecuencia directa de los otros, y van formando la cadena de pruebas de las que se allega el investigador fiscal para, demostrar el dolo en la conducta delictiva.

Un elemento de tipo penal, puede derivarse del aumento patrimonial que disfrutaban los contribuyentes en agravio del fisco federal o la obtención de un beneficio indebido del contribuyente, tomando en consideración en ese elemento si alguien se beneficia, debe ser el Erario Federal. De ahí la importancia para todo contribuyente de encontrarse debidamente asesorado en los movimientos legales y contables que realiza, ya que todo tiene una consecuencia, y ésta puede no ser agradable para quienes participaron en la toma de decisiones o elaboraron las declaraciones fiscales.

²⁹ Serra Rojas, Diccionario Administrativo, Edit. Porrúa 1984 pág. 111

3.3 DELITOS FISCALES CONTABLES Y PERSONAS RESPONSABLES.

El art. 111 del Código Fiscal de la Federación establece como diversos delitos fiscales, los llevados en relación con la contabilidad:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales, en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III.- Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los documentos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

Las anteriores conductas son configurativas de delitos fiscales y contables, y las personas más idóneas para su realización son los contadores y los dictaminadores, como ya hemos indicado, por la naturaleza misma de las funciones de estos profesionales.

3.4 ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DICTAMINADORES.

Ya hemos visto que el contador público que puede dictaminar estados financieros requiere de registro y permiso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ; por ello el dictaminador, como lo llamaremos para efectos prácticos, se ha convertido en un profesionista especializado en materia contable y fiscal, lo que lo ha llevado a tener una mayor responsabilidad en los procedimientos administrativos y penales, pues su dictamen es un aval de los estados financieros del contribuyente, de ahí que al existir discrepancia en los mismos, la responsabilidad que se le puede fincar a este profesionista es mayor que a cualquier otro.

El dictamen es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte o profesión o actividad, en el que da a conocer su opinión o resultados respecto del examen del análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica.

El dictamen es, pues , la opinión del contador público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.³⁰

Un dictamen limpio o sin salvedades en su párrafo final en la mayoría de las veces expresa: "En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera del contribuyente...."

Es importante conocer los tipos de dictámenes que existen :

El dictamen limpio es cuando la revisión efectuada a los estados financieros de la empresa se realiza sin limitaciones y los resultados obtenidos soportaron ampliamente la razonabilidad de dichas cifras.

El dictamen con salvedades a la opinión del dictaminador puede darse por cualquiera de las siguientes:

- a) limitaciones por parte de la empresa para realizar el trabajo.
- b) por faltas en la aplicación de los principios de contabilidad.
- c) por cambios en la aplicación de dichos principios es decir por inconsistencia.
- d) por incertidumbres sobre la solución de problemas importantes en favor o en contra de la empresa; es decir, contingencias.

Así cuando las salvedades (cualquiera de las anteriores) afecten los estados financieros , el contador Público puede asumir cualquiera de las siguientes posturas:

- a) Emitir opinión negativa.

La opinión negativa es la certeza de que los estados financieros examinados no presentan la situación financiera de la empresa. La opinión negativa no es la incapacidad de opinar si no el convencimiento de que lo revisado no está correcto.

- b) Abstenerse de opinar.

La abstención de opinión es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado o sea que los resultados obtenidos no

³⁰ Victor Mendivil Escalante, Elementos de Auditoria. Editorial Ecasa , 1994. pág. 159.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

proporcionan elementos de juicio suficiente y competente para emitir una opinión y en ese caso se produce la Abstención ó Negación de opinión.

Por lo tanto la opinión del dictaminador es un aval de la situación de la empresa, ya que refleja un informe especializado de la situación contable, financiera, fiscal y económica de la misma. Sin embargo, en caso de existir diferencias entre lo revisado por el dictaminador, (que es lo que se manifestó ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y lo revisado por la mencionada Secretaría, pueden fincarse responsabilidades al dictaminador. Estas pueden ser de naturaleza administrativa o penal.

Para la procedencia de la acción penal en contra del dictaminador, puede darse cualquiera de los siguientes supuestos:

- 1.- Que hubiere reincidencia.- Esta reincidencia debe entenderse del contribuyente en un delito fiscal y que en la nueva conducta delictiva intervenga el dictaminador al presentar su dictamen.
- 2.- Si el contador hubiera participado en la comisión de un delito fiscal.- Es decir, que el dictamen presentado por el contribuyente sea parte de las probancias del proceso y si el juez dicta sentencia condenatoria, entonces tendremos que el dictaminador ha participado en la comisión delictiva.

En el caso de una participación delictiva por parte del dictaminador, la Autoridad procederá a la cancelación inmediata del Registro de éste, como lo prevé, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Pero antes de proceder a esta sanción, deberá comprobarse de manera plena la participación del dictaminador en el ilícito, por medio de una sentencia ejecutoriada dictada por autoridad judicial, que demuestre la participación o coautoría del contador público que dictaminó a la empresa evasora.

Para que proceda la sentencia condenatoria contra un dictaminador, deberán probarse dos cosas: el nexo causal delictivo en la comisión del ilícito y el dolo del contador al presentar el dictamen; sólo con estos elementos se demostrará en forma fehaciente la culpabilidad y se dará la aplicación en justicia de la sentencia condenatoria.

El nexo causal delictivo entre el dictaminador y el contribuyente al que se compruebe el fraude fiscal, se da en la función del beneficio indebido traducido en un aumento en el patrimonio de los delincuentes y en contra partida en la disminución de los ingresos del Erario Federal.

El dolo sería el conocimiento anticipado del dictaminador de que los movimientos y maquinaciones del defraudador tenían la función de causar el daño pecuniario que se convierte en la comisión de un delito que agravia al fisco.

Los elementos que considera la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para proceder penalmente en contra de un dictaminador se basan en lo siguiente :

Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario.

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

La expresión "se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario ..." es la que fundamenta las revisiones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por esta frase se presume la buena fe y veracidad de los datos contenidos en los dictámenes, pero éstos no se toman como ciertos, así que en caso de existir discrepancia entre lo manifestado y la realidad, los mismos hacen prueba plena de la mala fe de los contribuyentes y también de los dictaminadores. Las sanciones contra éstos últimos son la suspensión y cancelación del permiso y registro para dictaminar, como resultado de la querrela penal en su contra; en ambos casos el descrédito, del dictaminador redundará en una merma a su prestigio y a su buen nombre. Las pruebas en contrario son aquellas en las que se puede basar la Autoridad Fiscal para demostrar la mala fe o la falsedad de los hechos afirmados por el dictaminador. La opinión del dictaminador es el parecer que se ha formado el perito sobre una situación contable, fiscal y legal

determinada. La interpretación es la explicación, declaración o expresión del sentido de alguna cosa, especialmente si la misma carece de claridad.

Las Autoridades Fiscales no se encuentran obligadas a aceptar como ciertos los dictámenes fiscales, por ello procede la revisión de los mismos.

Si se encuentra una conducta delictiva, la opinión e interpretación del perito hará prueba plena en contra del contribuyente y del mismo perito contable que es el dictaminador.

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

Tan no se encuentran obligadas las autoridades fiscales a aceptar como ciertos los dictámenes fiscales, que las autoridades tiene expeditas sus facultades de comprobación de las declaraciones de los contribuyentes; es decir, verifican el contenido de los mismos dictámenes y los demás documentos que haya presentado el contribuyente y que fueron el soporte de la emisión del dictamen.

El resultado final que buscan las Autoridades Fiscales es la existencia de una merma al Erario Federal, Para ello puede revisar los contribuyentes o sus responsables solidarios. Si se demuestra que existe daño al fisco federal, derivado de la presentación del dictamen contable emitido por un perito en la materia, las consecuencias para éste pueden ser graves.

3.5 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL DICTAMINADOR.

La responsabilidad administrativa en que puede incurrir el dictaminador, se encuentra prevista en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos...
- II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.
- III.- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne , bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación

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

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

Las interpretaciones de los dictámenes son eso, una opinión de un particular que no limita o condiciona a las Autoridades Fiscales en el ejercicio de sus facultades de revisión para comprobar la veracidad de los informes presentados por el contribuyente y corroborados por el dictaminador.

Esta presentación del dictamen hace prueba plena en contra del mismo dictaminador en lo que se refiere a la obligación que tiene de cerciorarse de la veracidad de los documentos presentados por el contribuyente, y si existen discrepancias encontradas por la autoridad fiscal, desde ese momento se abre una vía para que el dictaminador sea sancionado en forma administrativa.

Las obligaciones del dictaminador son las siguientes.

- 1.- Formular el dictamen de acuerdo con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- 2.- Formular el dictamen de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del dictaminador.
- 3.- Que el contador público emita su dictamen.

4.- Que junto al dictamen rinda un informe sobre la revisión fiscal del contribuyente, señalando bajo protesta de decir verdad, los datos que exige el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Para que procedan las sanciones en contra del dictaminador, debe darse a éste la garantía de previa audiencia, es decir, debe ser escuchado antes de que la Autoridad determine la aplicación de cualquier sanción.

Para la procedencia legal de la sanción, deben demostrarse las faltas de formalidad cometidas por el dictaminador al presentar el dictamen. El procedimiento administrativo de suspensión y cancelación del registro que faculta a dictaminar a un contador, se encuentra en los artículos 57 y 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y cabe destacar los puntos siguientes.

Existen como sanciones a los dictaminadores: la amonestación, suspensión y cancelación del registro.

La amonestación procede cuando :

1. Se presenta en el dictamen información incompleta.
 - 1.1. Fuera de los plazos de ley,
 - 1.2. Sin anexar la documentación requerida,
 - 1.3. Sin llenar los requisitos de la documentación requerida,
 - 1.4. Por falta de requisitos en el dictamen simplificado.

1.5. Cuando el informe de la situación fiscal del contribuyente se presente en forma incompleta.

1.6. Cuando se enajenen acciones y se dictamine la operación sin cumplir los requisitos que prevé el artículo 126 del Reglamento de la Ley sobre el Impuesto Sobre la Renta.

1.7. En el caso anterior no se entregue el dictamen sobre enajenación de acciones dentro de los 30 días siguientes a aquél en que se presentó o debió haberse presentado la declaración del Impuesto sobre la Renta por la enajenación de que se trata.

1.8 Y por no cumplir con las normas de auditoría.

2. La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos no coincidan una con el otro.

3. Al formular una sola vez no cumpla con el requerimiento que le hace la Autoridad sobre:

3.1. Cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento deba estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

3.2. La información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

3.3. La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en los casos en que así los considere necesarios.

La suspensión se da por escrito, notificándola al contador público, integrándose en su expediente el escrito en que consta la mencionada amonestación.

La suspensión provisional procede :

1. Si el contador no formula el dictamen de conformidad con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
2. Si acumula 3 amonestaciones. En este caso, la suspensión tendrá un máximo de un año,
3. Si no exhibe los papeles de trabajo que elaboró del contribuyente auditado por la Autoridad Fiscal y ésta le requiere la presentación de los mencionados papeles, la suspensión podrá ser de hasta un año.
4. Si no formula el dictamen siendo éste obligatorio. En este caso la suspensión podrá ser hasta de 2 años,
5. Presente disco magnético flexible, que no integra la información conforme a las reglas de carácter general que al efecto emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cuanto al paquete de cómputo utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. La suspensión en estos casos podrá ser hasta de 2 años,
6. Si el dictaminador se encuentra sujeto a procesos por la comisión de un delito fiscal o de un delito intencional sancionado con la pena corporal, la suspensión durará el tiempo que dure el proceso.

La suspensión del registro del dictaminador puede ser de un mínimo que no se especifica hasta de un máximo de tres años, debiendo la Autoridad, fundar y motivar la resolución y la aplicación de la sanción. En caso de no cumplirse este requisito, el afectado podría impugnar la resolución de la Autoridad vía juicio de amparo, con éxito.

La suspensión no es una sanción definitiva, es sólo un castigo temporal que deberá durar el tiempo que haya considerado la Autoridad que deben limitarse las funciones del dictaminador.

Sólo en el caso de que exista reincidencia en las faltas de formalidad del dictaminador, procedería la cancelación del registro, lo que impediría a éste volver a efectuar un dictamen en las condiciones autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La cancelación del registro del dictaminador procede:

1. Cuando exista reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Hay reincidencia en el caso de acumular tres suspensiones o si el contador participa en delitos fiscales y la sentencia definitiva es condenatoria.

Las sanciones dispuestas rigen también para los dictaminadores que hayan presentado su dictamen en lo referente a la enajenación de acciones, de conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El cómputo de los plazos referentes a las amonestaciones y suspensiones correrá por cada actuación del contador público, Las sanciones para éste, son independientes a las sanciones que procedan en contra del contribuyente.

Los procedimientos para la cancelación y la suspensión del registro del dictaminador se dan en los pasos siguientes:

a) Una vez conocida y determinada la irregularidad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará del conocimiento del contador lo anterior, por escrito, concediéndole un plazo de quince días para que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes que podrá acompañar a su escrito, para defenderse de las imputaciones que se le hacen.

b) Con los elementos anteriores y con vista en los elementos que obren en el expediente, la Autoridad procederá a dictaminar la resolución que resulte y en el caso de que cancele el registro de dictaminador del contador público en cuestión, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público avisará por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador, para efectos de suspensión o cancelación de su registro.

La responsabilidad de los contadores y dictaminadores dentro de los procedimientos del orden penal, es bastante grande debido a la certificación que hacen los dictaminadores, en las declaraciones que formulan, además de que, antes de emitir un dictamen o elaborar una declaración, los contadores deben verificar cuidadosamente la documentación que soporte esa declaración, ya que de no hacer la verificación, los contadores podrían hacerse acreedores a sanciones administrativas en el mejor de los

casos, o en el peor de ellos, ser considerados como cómplices o autores intelectuales de la maquinación de un delito fiscal.

La consideración anterior, es una de las causales para que la defraudación fiscal sea considerada como un delito abierto, que permite a los órganos acusadores e investigadores considerar que para su elaboración se dieron una serie de maniobras tendientes a un resultado final de merma al Erario Federal y que las personas más idóneas para llegar a configurar ese resultado, fueron justamente aquellas que cuentan con los conocimientos, preparación y manejo de la documentación de la empresa y conocimientos de las leyes fiscales.

3.6 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA PARA LOS CONTADORES.

Las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se prevén en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que faculta la autoridad de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, entre los que cabe citar a los contadores, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las mismas autoridades, la contabilidad o que proporcionen los datos u otros documentos que se le requieran.

La primera sanción administrativa en que pueden incurrir los contadores establece:

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Esta es una sanción, incluso si la contabilidad se encuentra en manos de terceros relacionados con los contribuyentes, como sería el caso del contador. Además de la primera sanción, que sería el aseguramiento o secuestro de esa contabilidad, la Secretaría de Hacienda puede imponer la sanción administrativa más común al contador que no acate las disposiciones fiscales, esto es : la imposición de multas.

Una multa es la pena pecuniaria, consistente en el pago al Estado de una cierta cantidad de dinero establecida en las disposiciones fiscales relativas. La multa Fiscal es una

pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal.

Las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I.- Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente, en los siguientes casos:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas y recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida.

II.- También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos :

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por conceptos de contribuciones.

- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad .
- f) Se microfilmen o graben discos ópticos u otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. Lo grabado en líneas precedentes puede carecer de valor probatorio.

III.- La omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV.- Si la comisión de la infracción es en forma continuada.

V.- Cuando en un sólo acto u omisión se infrinjan varias disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, entonces sólo se aplicará la mayor.

VI.- Si la multa se paga dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que notifican al infractor la resolución de la misma, ésta se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad dicte una nueva resolución.

En la disposición que prevé una infracción en la que evidentemente la responsabilidad recae sobre los contadores, tratándose de la omisión de contribuciones

por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

En la práctica las multas van dirigidas a los contribuyentes; aunque los errores de los contadores pueden dar lugar a sanciones más severas, el cumplimiento se exige al contribuyente. En sentido ético, algunas multas deberían ser cubiertas por los contadores, pero en sentido jurídico existe la responsabilidad civil del contribuyente.

3.7. RESPONSABILIDAD CIVIL DE CONTADORES Y DICTAMINADORES

La responsabilidad civil puede definirse como "La obligación de soportar la reacción del ordenamiento jurídico frente a hecho dañoso, o como la consecuencia de la violación del deber jurídico de no dañar a nadie".³¹

La prestación de servicios profesionales debe establecerse mediante un contrato entre las partes; es decir, el contribuyente contrata los servicios profesionales a fin de que el contador lleve su contabilidad y cumpla con sus obligaciones formales.

El contrato de prestación de servicios profesionales regula la responsabilidad entre las partes en materia civil y administrativa, y en su caso puede llegar a deslindar la responsabilidad penal. Este es un instrumento pocas veces usado en la práctica entre contribuyentes y contadores.

En el caso de contadores públicos internos, que dependen directamente de la empresa o del contribuyente como persona física, las responsabilidades de los contadores se dirigen al ser empleados sujetos a la obediencia jerárquica de los empleadores .

Para regular los honorarios por la prestación de un servicio profesional, como sería el caso de contadores y los dictaminadores, se puede fijar entre el contribuyente y aquéllos,

de común acuerdo, la retribución debida por la prestación de los servicios contables que se requieran.

Los que sin tener título ejerzan profesiones para cuyo ejercicio exija la ley el título profesional, como sería en el caso de los contadores públicos que dictaminen los estados financieros, no tendrán derecho a cobrar los honorarios por los servicios profesionales que hayan prestado. Además incurrirán en el delito correspondiente.

El que preste sus servicios profesionales sólo es responsable hacia la persona que sirve, por negligencia, impericia o dolo sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

Así pues en materia de responsabilidad civil, el contador público o el dictaminador pueden responder ante sus clientes, en este caso los contribuyentes por lo siguientes:

- 1.- NEGLIGENCIA. Es el descuido, omisión o la falta de aplicación en el desarrollo de una actividad.
- 2.- IMPERICIA.- Sinónimo de torpeza, puede ser definido como "La imputación personal de responsabilidad, la falta de observación, atención, cuidado o vigilancia , etc."³²
- 3.- DOLO. Debemos entenderlo como "La voluntad apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta en los tipos de delito que requieren esa forma de referencia psicológica del sujeto a su hecho. Podrá percibirse que este conocimiento recae en primer lugar sobre hechos."³³

³¹ Galindo Garfias, Responsabilidad Civil, Edit. Porrúa México 1979 pág. 2827

³² Moreno Hernández, Diccionario Jurídico Mexicano 1987 tomo I pág. 791

³³ Buster Alvaro, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I pág. 1203

Para mayor abundamiento se expresa que si el propietario o dueño del negocio, en este caso el contribuyente, sufre un perjuicio por la actuación del contador público, ya sea por descuido, falta de conocimientos o la intención de dañar en los hechos, existe en principio la responsabilidad civil sobre el profesionista que se ostente como conocedor de la materia. Para que se dé que el contribuyente exija la responsabilidad económica, qué mejor prueba para él, que pagar ciertas cantidades por la determinación de un crédito fiscal atribuible al incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior puede proceder en forma plena si existe un contrato de prestación de servicios entre el contribuyente y el contador público o el dictaminador, en el que se establezca que los profesionistas se comprometen a asesorarlos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales: en el cálculo de sus contribuciones, si las hay; en cumplir las obligaciones formales existentes; y más aún, si se establecen en forma escrita los mecanismos a que puede recurrir el contribuyente para realizar sus operaciones.

En estos casos, podríamos decir que sí pueden existir elementos para que el contribuyente haga responsable civilmente a sus asesores fiscales, en este caso los contadores públicos y los dictaminadores, por cualquier merma a su patrimonio que sufran si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina que existieron omisiones para ella.

3.7.1. LAS OBLIGACIONES EN MATERIA CIVIL

El artículo 1910 del Código Civil establece que " El que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause daño a otro, está obligado a repararlo, a menos que se demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima ".

" La responsabilidad civil requiere de la concurrencia de los siguientes elementos:

1. Un hecho ilícito.
2. La existencia de un daño.
3. Un nexo de causalidad entre el hecho y el daño.

El concepto de acto ilícito significa que se ha realizado una conducta dolosa o culposa. Es decir, que el agente ha obrado con la intención de causar el daño o éste se ha producido por imprudencia, inadvertencia, falta de atención o de cuidado, o impericia."³⁴

"La ilicitud de la conducta es el dato característico de la responsabilidad civil. El daño causado sin justificación alguna, es decir, violando los principios del orden y la justicia en los que se sustenta la convivencia social".³⁵

El artículo 1830 del Código Civil ha definido el concepto de ilicitud al expresar: "Es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o las buenas costumbres".

" Para que proceda la reparación del daño, se requiere la prueba de que el demandante ha obrado ilícitamente, sin derecho, por dolo o culpa.

El segundo elemento de la responsabilidad civil es el daño o menoscabo que sufre una persona en su patrimonio (daño emergente). El daño reparable comprende también la privación de cualquier ganancia ilícita que se podría haber obtenido por el cumplimiento de la obligación (lucro cesante)".

El artículo 1915 del Código Civil expresa "La reparación del daño debe consistir a elección del ofendido, en el restablecimiento de la situación anterior, cuando ello sea posible, o en el pago de daños y perjuicios".

³⁴ Galindo Garfias, Diccionario Jurídico Mexicano Tomo I 1979 pág. 2826

³⁵ IBID 2827

CONCLUSION

Como hemos podido observar en el desarrollo de esta investigación existen una serie de disposiciones legales que obligan a la empresa a llevar adecuados sistemas de contabilidad, por lo que la función del Contador Público es muy importante, ya que al desarrollar sus actividades contables deben recordar que éstas están llenas de regulaciones y responsabilidades de carácter jurídico, administrativo y técnico los cuales se expresan en las leyes y reglamentos que conforman el derecho fiscal.

Por otro lado la participación del Contador Público es fundamental como coadyuvante para la autoridad hacendaria y medio de apoyo para que el contribuyente cumpla con las leyes tributarias, por lo que en la medida que el Contador en el desempeño de su profesión cumpla con todos los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación en su artículo 28, en el que se establecen las obligaciones contables para los contribuyentes, su presencia en la sociedad será cada vez más necesaria y demandada.

Es importante mencionar que la ética es la parte de la filosofía que trata de la moral y las obligaciones del hombre, y que la Contaduría Pública es una actividad que brinda servicios a la sociedad, lo que significa que deberá estar guiada por una conducta ética. Por ello el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se a dado a la tarea de establecer una serie de normas de conducta ética contenidas en un documento que se denomina Código de Ética Profesional con el propósito de fomentar el prestigio de la profesión.

Por todo lo anterior el Contador Público en el desempeño de su profesión deberá aplicar con gran cuidado y diligencia profesional la Contaduría Pública, esto significa que los Contadores Públicos mostrarán mayor eficiencia en la prestación de los servicios y deberán observar que cada una de las contabilidades de sus clientes se encuentren dentro del marco de legalidad que señala el Código Fiscal de la Federación.

Aunado a lo anterior, si también se propiciara que las empresas se declaren voluntariamente; y se auditen con el propósito de que se emita un dictamen fiscal, en el que se manifiesten las cifras que muestren que los estados financieros de las empresas son correctos, y que las actividades se registraran con fundamento en los principios de contabilidad generalmente aceptados y las regulaciones que marca el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento respectivamente; darán mayor fuerza moral a las actividades que desarrolle el Contador Público.

Luego entonces parte del propósito de esta investigación es mostrar al Contador Público las responsabilidades a que está sujeto al desarrollar sus actividades contables, una de las principales responsabilidades a que está sujeto es la penal dentro de las cuales se mencionaran algunas de las causas por las que el contador podría ser responsabilizado dentro del proceso penal tributario:

- Tener un cargo de administrador y firmar las declaraciones presentadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Beneficiarse en forma directa de un delito pecuniario, es decir, aumentar su patrimonio con perjuicio del fisco federal por medio de maquinaciones y engaños.
- Haber sugerido a los representantes legales de la empresa, utilizar maniobras tendientes a alterar la realidad contable y fiscal de la empresa para obtener un beneficio indebido en perjuicio del Erario Federal.
- Ser señalado directamente por otros implicados en la causa penal como cómplice o autor intelectual y probarse este hecho indebidamente.
- Que el Contador haya sugerido una forma de llevar la contabilidad que no se ajuste a derecho; es decir, que la documentación soporte de las declaraciones no sea la indicada por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y esta responsabilidad incida sobre el Contador.
- Si el Contador conocía que las consecuencias legales de los movimientos contables y fiscales de la empresa llegaban a un resultado delictivo y no advirtió de esta conducta a la empresa y a las autoridades hacendarias.

También es importante mencionar que el contador público está sujeto a cierta responsabilidad administrativa durante el desempeño de sus labores, ya que esta responsabilidad se refleja en la imposición de multas o amonestaciones, suspensiones temporales o en su defecto, en la cancelación de su registro y permiso para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes. Al mismo tiempo existe la responsabilidad civil que puede traducirse en la reparación del daño, misma que puede abarcar las cantidades pagadas por el contribuyente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, más los perjuicios causados y demostrados por él contribuyente, más los gastos del juicio y los

honorarios de los abogados, además de una reparación moral que puede ser hasta por la tercera parte del daño principal.

En conclusión esta investigación invita a los profesionales de la Contaduría a reflexionar acerca de la importancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como del buen desempeño de sus tareas contables, las responsabilidades y cuidados que estas tareas exigen, ya que cualquier movimiento contable que perjudique al Erario Federal podrá traducirse como una falta Fiscal con consecuencias muy desagradables para el contribuyente y por consiguiente para el Contador Público.

BIBLIOGRAFIA

Arturo Urbina Nandayapa
Contadores y Dictaminadores
Editorial Fiscal Paf
Primera Edición 1995

Javier Romero López
Principios de Contabilidad
Editorial Mc. Graw Hill , 1995

Gerardo Guajardo Cantú
Contabilidad Financiera
Editorial Mc. Graw Hill
Segunda Edición 1994

Enrique Paz Zavala
Introducción a la Contaduría
Editorial Ecasa Tercera Edición 1990

Arturo Elizondo López
El Proceso Contable
Contabilidad Primer Nivel
Editorial Ecasa Primera Edición 1993

Arturo Elizondo López
El Proceso Contable
Contabilidad Segundo Nivel
Editorial Ecasa 1993

Raúl Niño Alvarez
Contabilidad Intermedia I
Editorial Trillas 1980
Primera Reimpresión

Elias Lara Flores
Primer Curso de Contabilidad
Editorial Trillas 1987

Eduardo M. Franco Díaz
Diccionario de Contabilidad
Editorial Siglo Nuevo Editores
Edición 1994.

Código Fiscal de la Federación
Fisco Agenda 1997

Ley del Impuesto Sobre la Renta
Fisco Agenda 1997

Efraín Moto Salazar
Elementos de Derecho
Editorial Porrúa 1995

Ignacio Galindo Garfias
Diccionario Jurídico Mexicano
Responsabilidad Civil
Tomo I Editorial Porrúa 1979

Gabino Fraga
Derecho Administrativo
28ª. Edición México
Editorial Porrúa 1989

Moreno Hernández Moisés
Diccionario Jurídico Mexicano
Tomo I Editorial Porrúa 1985

Nava Negrete Alfonso
Diccionario Jurídico Mexicano
Cuarta Edición Editorial Porrúa 1991

Serra Rojas Andrés
Derecho Administrativo
México Editorial Porrúa 1984

De la Cueva Arturo
Justicia, Derecho y Tributación
Primera Edición Porrúa 1989

Victor Manuel Mendivil Escalante
Elementos de Auditoría
Edit. ECASA
México 1994.