

191
2 ej.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON**

**“EL RECONOCIMIENTO DE LA RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA DE LOS CONTADORES PUBLICOS EN
EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION”**

**TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JORGE HUMBERTO LUNA ZERMEÑO**

**ASESOR DE TESIS:
LIC. ALICIA CONCEPCION RIVAS GARCIA**

SAN JUAN DE ARAGON, ESTADO DE MEXICO 1999

272628

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

AGRADEZCO Y DEDICO LA ELABORACION DEL PRESENTE TRABAJO DE TESIS

Antes que a nada a Dios y a la Virgen María por darme la vida y sus bendiciones para que pudiera alcanzar esta primera meta en mi vida profesional.

A mis hermanos Patricia, Fernando Y Alejandro, por todo su apoyo que me brindaron durante todo este tiempo, así como a mi cuñado Hector y a mi sobrina Abigail.

A todos mis tíos y a toda mi familia por haber estado conmigo durante todo este tiempo.

A alguien que me apoyó demasiado en la elaboración de mi tesis y me brindó su confianza, Lic. Alicia Concepción Rivas García.

A la U.N.A.M. porque gracias a ella pude formar parte de esta grandiosa Institución y así poder lograr realizarme profesionalmente y espero honrarla como profesionalista y no defraudarla, para poner en muy alto su nombre.

A todas aquellas personas que también contribuyeron de alguna forma en apoyarme durante el desarrollo de mis estudios y de mi tesis.

A mis Padres Sra. María Zermeño y Sr. José Luna que gracias a su confianza, comprensión, cariño y sobre todo a su apoyo incondicional, pude lograr realizarme profesionalmente.

A mis abuelos, que aunque ya no están conmigo, desde el cielo me mandas sus bendiciones.

Al amor de mi vida por todo el apoyo que me brindó durante la terminación de mi tesis, Aida Araceli.

A mis amigos Rafael, Carlos, Enrique y Oscar, por haber contado con su gran apoyo durante todo este tiempo.

A mis Maestros que me brindaron sus conocimientos para ponerlos en práctica en mi vida profesional.

Y a mis compañeros de trabajo que junto con ellos he puesto en práctica todos los conocimientos adquiridos durante mis estudios, y muy en especial al Lic. José Luis Méndez por la oportunidad y confianza que deposito en mí.

A TODOS ELLOS MIL GRACIAS

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA RESPONSABILIDAD EN EL ÁMBITO JURÍDICO

| | |
|---|----|
| 1.- Principales Aspectos Jurídicos de las Obligaciones..... | 2 |
| 1.1. Noción Conceptual de Obligación..... | 2 |
| 1.2. Elementos de la Obligación..... | 3 |
| 1.3. Modalidades de las obligaciones..... | 5 |
| 1.3.1. Condición y Término..... | 6 |
| 1.3.2. Obligaciones Alternativas, Facultativas y Conjuntivas..... | 8 |
| 1.3.3. Obligaciones Indivisibles..... | 9 |
| 1.3.4. Obligaciones Mancomunadas y Solidarias..... | 10 |
| 2. La Responsabilidad en el campo del derecho..... | 14 |
| 2.1. Concepto de Responsabilidad..... | 14 |
| 2.2. Clases de Responsabilidad..... | 17 |
| 2.2.1. Responsabilidad Objetiva..... | 17 |
| 2.2.2. Responsabilidad Subjetiva..... | 18 |
| 2.2.3. Responsabilidad Contractual..... | 19 |
| 2.2.4. Responsabilidad Extracontractual..... | 19 |
| 2.3. Efectos Jurídicos de la Responsabilidad..... | 20 |
| 2.4. Responsabilidad Penal..... | 22 |
| 3. La Responsabilidad en materia fiscal..... | 23 |
| 4. Noción Conceptual de Responsabilidad Solidaria en el Derecho Fiscal..... | 26 |

CAPITULO II

EL PAPEL QUE DESEMPEÑA EL CONTADOR PÚBLICO EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

| | |
|--|----|
| 1.- Principales Aspectos de la Relación Jurídica Tributaria..... | 32 |
| 1.1. Noción Conceptual de Relación Jurídica Tributaria..... | 32 |
| 1.2. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria..... | 33 |
| 1.2.1. Los Sujetos..... | 33 |
| 1.2.2. El Objeto..... | 40 |
| 1.3. Principales Facultades y Obligaciones de los Sujetos de la | |

| | |
|--|----|
| Relación jurídica Tributaria..... | 42 |
| 1.3.1. Facultades y Obligaciones del Sujeto Activo..... | 42 |
| 1.3.2. Facultades y Obligaciones del Sujeto Pasivo..... | 46 |
| 2.- El Ejercicio de la Profesión del Contador Público..... | 50 |
| 2.1. Noción Conceptual de Contador Público..... | 50 |
| 2.2. Principales Actividades del Contador Público..... | 51 |
| 2.3. Ética Profesional del Contador Público..... | 54 |
| 3. El Contador Público y su relación con la Autoridad Fiscal..... | 57 |
| 3.1. Facultad de la Autoridad Fiscal para autorizar a Contadores Públicos la emisión de dictámenes de estados financieros de los contribuyentes...58 | |
| 3.2. Sanciones que impone la Autoridad Fiscal a los Contadores Públicos en caso de incumplimiento a las disposiciones fiscales..... | 61 |

CAPITULO III

LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO RESPONSABLES SOLIDARIOS CON LOS CONTRIBUYENTES QUE TENGAN A SU CARGO LA CONTABILIDAD DE ESTOS ÚLTIMOS

| | |
|---|----|
| 1.- La Responsabilidad Solidaria que contempla el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación..... | 67 |
| 2.- Análisis Jurídico de la Contabilidad..... | 70 |
| 2.1. Disposiciones legales de la contabilidad..... | 72 |
| 2.2. Efectos jurídicos de la Contabilidad..... | 77 |
| 3.- Sujetos obligados al pago de contribuciones..... | 78 |
| 3.1. El Contribuyente como obligado principal..... | 79 |
| 3.2. Los Responsables Solidarios..... | 80 |
| 3.3. Los Contadores Públicos como Responsables Solidarios..... | 82 |
| 3.3.1. En el supuesto de que por su negligencia, imprudencia o impericia en la contabilidad del contribuyente, se omitiere el pago de contribuciones..... | 84 |
| 3.3.2. En el supuesto de que existieren vicios en el consentimiento del contribuyente imputables al contador público..... | 86 |
| 4.- La imposición de sanciones por actos u omisiones contrarios a las disposiciones legales en la contabilidad de los contribuyentes que sean imputables al Contador Público..... | 90 |
| 5.- La necesidad de modificar el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación..... | 95 |

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El contador público es el perito en la ciencia contable que cuenta con los conocimientos suficientes para poder obtener y a su vez comprobar información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas, ya sean personas físicas o morales, que soliciten sus servicios, debiendo realizar dicho servicio con toda la ética y responsabilidad profesional que tiene a su cargo.

La finalidad del presente trabajo es demostrar que los contadores públicos pueden llegar a incurrir en responsabilidad solidaria por actuar de manera dolosa o culposa al momento de llevar a cabo la contabilidad del contribuyente, con lo que se llega a omitir el pago total o parcial de contribuciones, y a su vez generar la imposición de multas por infracciones fiscales, así como la imposición de sanciones penales por la comisión de delitos fiscales, con lo que se ven afectados, en primer lugar el contribuyente, y en segundo lugar la misma autoridad fiscal.

Debido a que la Contabilidad es una tarea muy difícil de llevar a cabo, y que la misma solo puede ser realizada por personas que cuentan con la capacidad y pericia necesaria para su realización, en la mayoría de los casos los contribuyentes acuden a dichas personas para que a través de un contrato de prestación de servicios profesionales, subordinados o independientes, lleven a cabo esta complicada tarea, con el propósito de evitar el que existan errores en los que se omita el pago de contribuciones, con lo que se ven afectados en primer lugar el contribuyente en su economía, prestigio y en ocasiones en su libertad corporal y, en segundo lugar la autoridad fiscal en lo que se refiere al interés público, debido a que dichas contribuciones están destinadas al gasto público.

Por lo cual el contribuyente desea que se realice una buena contabilidad en la que no se vea inmiscuido en problemas con la autoridad fiscal, toda vez que está pagando por ese servicio una retribución económica en favor del contador público que lo está asesorando.

Sin embargo, nuestra legislación fiscal únicamente establece la obligación de que los contribuyentes lleven a cabo la contabilidad de su situación financiera, sin que para ello se establezca la obligación de que la misma sea llevada a cabo por un perito en esta rama del saber humano

De esta manera, con el propósito de evitar la evasión de contribuciones en la relación jurídica tributaria, surge la necesidad de que la contabilidad de un contribuyente sea llevada a cabo por personas que tengan los conocimientos necesarios para su realización y, con lo cual, se logre evitar el que existan errores en la misma que generen la omisión en el pago de contribuciones en perjuicio del fisco.

Así de esta manera, si se establece la obligación de que la contabilidad del contribuyente sea llevada a cabo por un contador público que cuente con la capacidad y los conocimientos necesarios para elaborar la misma, se podría evitar la omisión del pago de contribuciones, con lo que se vería beneficiado el contribuyente y la misma autoridad fiscal.

Toda vez que el principal objetivo de este trabajo es demostrar la responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador público, es necesario hacer un análisis de lo que se entiende por la misma en materia tributaria.

A manera introductiva la responsabilidad solidaria es aquella que tiene como finalidad el que los sujetos que son considerados como obligados solidarios, respondan cada uno de por sí, de la totalidad del incumplimiento de la obligación, ya sea, por que dicha obligación solidaria la adquirieron por voluntad propia o por imperio de la ley.

Así de esta manera, en materia fiscal la responsabilidad solidaria corre a cargo de personas que adquiere el deber de cumplir con las obligaciones fiscales del contribuyente, para lo cual, en caso de incumplimiento, responderán del total de las contribuciones omitidas de manera solidaria con este último.

Es necesario manifestar que nuestra legislación fiscal presenta el problema de no contemplar en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, la responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador público por omitir el pago de contribuciones al momento de llevar a cabo la contabilidad del contribuyente.

Basándome en lo establecido en la doctrina, y apoyando en la legislación mexicana vigente, en la costumbre y en la jurisprudencia, podré demostrar que si puede darse el caso en el que el contador público puede llegar a incurrir en una responsabilidad solidaria por el hecho de actuar dolosa o culposamente al momento de realizar la contabilidad del contribuyente, con lo que se presenta la

omisión total o parcial de contribuciones, afectando los intereses del contribuyente y de la autoridad fiscal.

Es necesario destacar de manera introductiva, que la responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador, es independiente de las sanciones a que pueda hacerse acreedor por actos u omisiones propios que lo induzcan a cometer delitos y/o infracciones fiscales, que deben ser sancionados por la autoridad judicial y/o administrativa, respectivamente.

En resumen, mediante el presente trabajo de tesis tengo la firme convicción de demostrar que el contador público, al llevar a cabo la contabilidad del contribuyente, puede ser considerado como responsable solidario por la omisión en el pago de contribuciones, debido a su actuar de manera dolosa o culposa y en la que no medie consentimiento expreso del contribuyente, independientemente de las sanciones a que pueda hacerse acreedor por actos u omisiones propios en términos del artículo 26 último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas, surge la necesidad de modificar nuestra legislación fiscal, en donde se establezca, con el propósito de evitar la evasión de contribuciones, la obligación de que la contabilidad del contribuyente sea llevada a cabo por personas que tengan la capacidad y la pericia suficiente para la realización de esta difícil tarea.

Asimismo surge la necesidad de establecer dentro del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación la responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador público por conducirse con dolo o culpa, omitiendo el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente, en perjuicio de este último y de la misma autoridad fiscal, independientemente de las sanciones a que pueda hacerse acreedor por actos u omisiones propios.

Para tal efecto, iniciaremos el presente trabajo de tesis hablando de lo que es el deber jurídico en sus dos especies, obligación y responsabilidad. Dentro de este mismo capítulo hablaremos de las clases de responsabilidad que existen en el derecho común (objetiva, subjetiva, contractual y extracontractual) así como de la responsabilidad penal, y los efectos jurídicos de ambas (responsabilidad civil y responsabilidad penal), para terminar este primer capítulo hablando de la responsabilidad fiscal en sus dos especies (responsabilidad fiscal directa y responsabilidad fiscal indirecta o solidaria).

En el segundo capítulo hablaré de la relación jurídica tributaria y sus elementos (sujetos [pasivo y activo] y objeto). Hablaré de las principales facultades y obligaciones de los sujetos de la relación jurídica tributaria. Haré un análisis de la figura del contador público sobre sus principales actividades (contabilidad, auditoría y consultas en materia impositiva), su ética profesional y su relación con la autoridad fiscal en la emisión de dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes.

En el tercer capítulo del presente trabajo de tesis se hablará sobre la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Se hará un breve análisis de la contabilidad en materia tributaria, así como de sus disposiciones legales que la reglamentan y de los efectos jurídicos que puede llegar a ocasionar con su incumplimiento.

Posteriormente hablaremos de los sujetos que se encuentran obligados a responder del incumplimiento de obligaciones fiscales, siendo éstos, el contribuyente como responsable directo, los responsables solidarios como responsables indirectos, y los contadores públicos como responsables solidarios en los supuestos de que por su conducta culposa o dolosa se omitiere el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente.

Para finalizar, hablaremos de la imposición de sanciones a que puede hacerse acreedor el contador público por actos u omisiones propios que violen las disposiciones legales, siendo necesario además, el establecer la modificación al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en el que se señale la responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador público por omitir el pago de contribuciones al momento de realizar la contabilidad del contribuyente.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA RESPONSABILIDAD

EN EL

ÁMBITO JURÍDICO

1.-PRINCIPALES ASPECTOS JURÍDICOS DE LA OBLIGACIÓN.

Es necesario que para poder hablar de obligación y de responsabilidad en el presente trabajo, debemos partir de lo general, es decir, debemos comenzar hablando de lo que es el deber jurídico.

El deber Jurídico es un todo del cual se desprenden los conceptos de obligación y de responsabilidad. Esto es, el deber jurídico es el genero, en tanto que la obligación y la responsabilidad son una especie del mismo.

El maestro Gutiérrez y González define al deber jurídico como "La necesidad de observar una conducta conforme a una norma de derecho"(1).

Es decir, por ejemplo, en materia fiscal el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente establece el deber jurídico de no cometer el delito de defraudación fiscal al establecer:

Artículo108: "Comete el delito de defraudación quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

Con base en la transcripción anterior el deber jurídico debe ser observado por todas las personas que se encuentren regidas por esta norma jurídica (Contribuyente, Responsables Solidarios, terceros).

Una vez que ha quedado aclarado el deber jurídico, pasaremos a hacer un análisis de sus dos clases, la obligación y la responsabilidad, haciendo un estudio de sus principales aspectos en el ámbito jurídico.

1.1.Noción Conceptual de Obligación.

Partiendo del concepto establecido por las Instituciones de Justiniano sobre obligación, ésta es definida como: "*obligatio est iure vinculum, quo*

1.- GUTIERREZ y González, Ernesto, "DERECHO DE LAS OBLIGACIONES", Editorial Cajica, 5ª edición, 8ª reimpresión, México 1982, pp. 24 y 25.

necessitatis astringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura, es decir, la obligación es un vínculo de derecho, por el que somos constreñidos en la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad".(2)

Así de esta manera, encontramos que toda obligación supone un derecho correlativo, es decir, que donde existe uno o varios sujetos obligados, existen también uno o varios sujetos con la facultad de exigir el cumplimiento de esa obligación, ésto es, porque se encuentran vinculados a través de una relación jurídica. Por lo que desde el punto de vista activo encontramos un crédito y desde el punto de vista pasivo una deuda.

Cabe destacar que en una obligación los sujetos de la misma no siempre deberán de ser un sólo deudor frente a un sólo acreedor, sino que puede darse el caso en que se presenten dos o más deudores frente a un sólo acreedor, o a la inversa, un solo deudor frente a varios acreedores, o de manera mixta, varios deudores frente a varios acreedores, tal y como sucede en las obligaciones solidarias y mancomunadas que más adelante se estudiarán.

De esta manera podemos establecer el concepto de obligación, entendiendo por la misma: *La relación jurídica* en virtud de la cual uno o varios sujetos llamado *acreedor o acreedores*, tienen la facultad o crédito para exigir a otro o a otros llamado *deudor o deudores*, el cumplimiento de una determinada *prestación o deuda*, la cual puede ser positiva (dar o hacer) o negativa (no hacer) según sea el caso.

Del anterior concepto podemos establecer los siguientes elementos de la obligación:

- a) Relación Jurídica,
- b) Sujetos (acreedor y deudor), y
- c) Objeto.

1.2. Elementos de la Obligación.

A) *La Relación Jurídica.*- Por relación Jurídica vamos a entender el lazo o vínculo de derecho que une a los sujetos de la obligación, en virtud de la

2.- BORJA Soriano, Manuel, "TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES", Editorial Porrúa, 10ª edición, México 1986, pág. 69.

cual el deudor tiene el deber de ejecutar una prestación, ya sea positiva o negativa, en favor del acreedor, quien a su vez tiene la facultad de exigir el cumplimiento de dicha prestación.

B) Los *Sujetos*.- En toda obligación jurídica vamos a encontrar la existencia de dos sujetos:

a) Acreedor.- Es la persona física o moral que tiene el derecho o la facultad de exigir el cumplimiento de una prestación positiva o negativa al deudor.

b) Deudor.- Es la persona física o moral, que tiene el deber de ejecutar la prestación en favor del acreedor, así como de responder de los daños y perjuicios que ocasione a este último con motivo de su incumplimiento.

Las personas físicas son entes biológicos y racionales que tienen la capacidad jurídica para hacer ejercer sus derechos (capacidad de goce) y de contraer obligaciones (capacidad de ejercicio), aún tratándose de menores de edad e incapaces a través de sus representantes legales (Artículo 23 de Código Civil para el Distrito Federal vigente aplicado supletoriamente en materia Federal).

Las personas morales son entes jurídicos conformados por una colectividad de personas físicas, con personalidad jurídica propia, capaces de ejercer sus derechos y contraer obligaciones a través de sus representantes (Artículo 25 al 28 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal).

C) *El Objeto*.- Podemos entender por objeto de la obligación, la prestación positiva o negativa que el acreedor puede exigir del deudor.

De esta manera el objeto de la obligación consiste en un dar, un hacer (prestación positiva), y un no hacer (prestación negativa). Así lo establece el Artículo 1824 del Código Civil para el Distrito Federal vigente:

Artículo 1824: "*Son objeto de los contratos:*

I.- La cosa que el obligado debe dar;

II.- El hecho que el obligado debe hacer o no hacer".

En cuanto a las *obligaciones de dar*, estas pueden consistir en: la traslación de cosa cierta; la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta; en la restitución de cosa ajena y en el pago de cosa debida (Artículo 2011 del Código Civil para el Distrito Federal vigente). Además debe existir en la naturaleza, ser determinado o determinable en cuanto a su especie y estar dentro del comercio (Artículo 1825 del ordenamiento legal citado con anterioridad).

En cuanto a las obligaciones de *hacer y no hacer*, éstas deben de ser posibles y lícitas en términos del artículo 1827 del Código Civil para el Distrito Federal en vigor.

1.3. Modalidades de las obligaciones.

Debido a que el tema central de este trabajo es el reconocer la responsabilidad solidaria de los contadores públicos en el Código Tributario, es necesario señalar qué es y de dónde proviene la Solidaridad. Toda vez que la Solidaridad es una modalidad de las obligaciones, es necesario hacer un breve análisis de lo que se entiende por modalidad y cada una de sus especies, para finalizar este tema hablando de la Solidaridad en el derecho común.

Una vez analizado el tema de la obligación jurídica, es necesario destacar que la misma en ocasiones sufre modalidades que afectan su naturaleza. Es decir, en una obligación pura y simple la relación jurídica se da entre un sólo deudor frente a un sólo acreedor individualmente determinados, con una prestación también determinada. Sin embargo, no obstante lo anterior, la obligación se ve afectada por determinadas circunstancias que modifican su naturaleza.

Al respecto el maestro Joaquín Martínez Alfaro nos dice que *"la modalidad es un hecho que afecta a la obligación en su existencia, en su exigibilidad, en los sujetos o en el objeto"*(3).

De igual manera, el maestro Rojina Villegas nos dice que *"la modalidad de las obligaciones es un hecho que afecta su naturaleza, en cuanto a su existencia, exigibilidad, sujetos u objetos"*(4).

3.- MARTÍNEZ Alfaro, Joaquín, "TEORÍA DE LAS OBLIGACIONES", Editorial Porrúa, 4ª edición, México 1997, Pág. 373.

4.- ROJINA Villegas, Rafael, "DERECHO CIVIL MEXICANO", Tomo V, Obligaciones, Volumen III, Editorial Porrúa, 5ª edición, México 1985, Pág. 663.

La modalidad es lo contrario a la obligación pura y simple, que es aquella que se hace exigible "...desde el momento en que se realizó el hecho que es fuente y se constituye entre un deudor y un acreedor determinados individualmente, con un objeto también determinado."(5)

De acuerdo a las anteriores definiciones podemos concluir diciendo que modalidad de la obligación es un hecho que afecta la existencia, exigibilidad, extinción, a los sujetos o al objeto de la obligación. Afecta la existencia de la obligación la condición suspensiva; su exigibilidad el término suspensivo; su extinción la condición resolutoria y el término resolutorio; a los sujetos la mancomunidad simple y la solidaridad; y en cuanto a su objeto la alternatividad, la facultatividad, la conjuntividad y la indivisibilidad.

1.3.1. Condición y Término.

Por condición vamos a entender el acontecimiento futuro de realización incierta de la que depende el nacimiento o la extinción de la obligación.

De esta manera se expresa el Artículo 1938 del Código Civil para el Distrito Federal vigente al establecer:

Artículo 1938: "*La obligación es condicional cuando su existencia o resolución depende de un acontecimiento futuro e incierto*".

Por lo que nuestra legislación reconoce dos tipos de condición:

A) *Condición Suspensiva*.- Es un acontecimiento futuro de realización incierta del cual depende el nacimiento de una obligación. Por ejemplo: Te vendo mi casa si el día último de este mes llueve. En este ejemplo el nacimiento de la obligación esta suspendido en tanto no llegue ese acontecimiento futuro e incierto. Si llegado el día último de ese mes llueve, en ese momento nace la obligación condicionada (la venta de la casa) y se retrotrae al momento en que se pacto el acuerdo condicionado entre las partes . Si dicho acontecimiento no llega a suceder entonces la obligación nunca llegó a existir

5.- MARTINEZ Alfaro, Joaquín, Ob. Cit., Pág. 373.

B) *Condición Resolutoria*.- Es el acontecimiento futuro de realización incierta de la que depende la extinción de la obligación. Por ejemplo: Te presto mi carro en tanto no te cases con la vecina de enfrente. En este ejemplo la obligación nace como pura y simple en tanto no se cumpla dicho acontecimiento futuro e incierto. Si se llega a realizar dicho acontecimiento en ese momento se extingue la obligación de manera retroactiva destruyendo sus efectos como si nunca hubiere llegado a existir la obligación. Si se tuviere la certeza de que ese acontecimiento nunca se llegará a realizar (ejemplo: se muere la vecina de enfrente) en ese momento la obligación queda pura y simple como si la condición nunca hubiere existido.

Por lo que se refiere al *término*, por este vamos a entender el acontecimiento futuro de realización cierta, del cual depende la exigibilidad y extinción de la obligación.

Al respecto nos hablan los Artículos 1953 y 1954 del Código Civil para el Distrito Federal Vigente:

Artículo 1953: *"Es obligación a plazo aquella para cuyo cumplimiento se ha señalado un día cierto"*.

Artículo 1954: *"Entiéndase por día cierto aquel que necesariamente ha de llegar"*.

De acuerdo a lo anterior existen dos tipos de término a saber:

A) *Término Suspensivo*.- Es el acontecimiento futuro de realización cierta de la que depende la exigibilidad de la obligación. Por ejemplo: Te vendo mi casa hasta el día último de este mes; en este ejemplo la obligación ya existe pero lo que se encuentra suspendido es su exigibilidad en tanto no llegue ese día. Una vez llegado ese día, entonces si se hace exigible el cumplimiento de la obligación.

B) *Término Resolutorio*.- Es el acontecimiento futuro de realización cierta del que depende la extinción de la obligación. Por ejemplo: Te presto mi carro hasta el día último del año; en este ejemplo, la obligación ya existe y se hace exigible desde el momento en que se pactó hasta el día en que habrá de llegar dicho plazo. Llegado el día último del año, entonces la obligación se extingue y se da por concluida la relación jurídica, a diferencia de la condición resolutoria que se

retrotrae destruyendo sus efectos como si nunca hubiere llegado a existir dicha relación jurídica.

La principal diferencia entre condición y término, es por que la primera de ellas es sobre acontecimientos inciertos y la segunda sobre acontecimientos ciertos. En el término suspensivo sólo queda suspendida la exigibilidad de la obligación, en tanto que en la condición suspensiva lo que queda suspendido es su existencia. En la condición resolutoria, al cumplirse ésta, la obligación se retrotrae destruyendo sus efectos como si la relación jurídica nunca hubiere existido, en tanto que en el término resolutorio la relación jurídica ya se dio y sólo se da por concluida sin que se tenga por no hecha.

1.3.2. Obligaciones Alternativas, Facultativas y Conjuntivas.

Estos tipos de modalidad afectan al objeto de la obligación.

Las *obligaciones alternativas* son aquellas obligaciones que tiene por objeto dos o más prestaciones debidas, pero el deudor se libera de la obligación prestando uno de dos hechos, o entregando una de dos cosas, o entregando una cosa o prestando un hecho, pero no podrá prestar parte de una cosa o parte de otra, o ejecutar en parte un hecho sin el consentimiento del acreedor. La elección corresponde al deudor salvo pacto en contrario, pero perderá el derecho a elegir cuando de las prestaciones debidas sólo fuere realizable una de ellas (Artículos 1962 al 1965 del Código Civil para el Distrito Federal vigente).

Por *obligaciones facultativas* vamos a entender la obligación que tiene por objeto una sola prestación determinada, pero el deudor tiene la facultad de entregar otra prestación distinta a efecto de cumplir con dicha obligación.

A diferencia de las obligaciones alternativas en donde el objeto consta de dos o más prestaciones y el deudor cumple ejecutando una u otra, en las obligaciones facultativas sólo existe una prestación distinta a la debida.

Por lo que respecta a las *obligaciones conjuntivas*, el artículo 1961 del Código Civil para el Distrito Federal vigente establece:

Artículo 1961: *“El que se ha obligado a diversas cosas o hechos conjuntamente, debe dar todas las primeras o prestar todos los segundos”*.

De esta manera la obligación conjuntiva es aquella en la que el deudor se ha obligado a prestar varios hechos o a entregar varias cosas, pero sólo se libera de la obligación prestando en conjunto todos los hechos o entregando en conjunto todas las cosas a las que se hubiere obligado.

1.3.3. Obligaciones Indivisibles.

Por *obligación indivisible* se entiende aquella en la que la obligación tiene por objeto una prestación que por su naturaleza debe cumplirse por entero. Ejemplo: La entrega de una casa dada en compraventa.

En sentido contrario, será *divisible* la obligación que se puede cumplir en parcialidades. Por ejemplo: el pago de la renta en un contrato de arrendamiento.

Así se expresa el Artículo 2003 del Código Civil para el Distrito Federal vigente:

Artículo 2003: *“Las obligaciones son divisibles cuando tienen por objeto prestaciones susceptibles de cumplirse en parcialidades. Son indivisibles si las prestaciones no pudiesen ser cumplidas sino por entero”*.

La obligación indivisible es una modalidad que afecta la naturaleza del objeto de la obligación pero no así a los sujetos de la misma. Se trata de un problema que surge cuando se presenta una pluralidad de sujetos activos y/o pasivos, en donde el objeto se encuentra afectado por ser indivisible. Cuando existe un sólo deudor frente a un solo acreedor y el objeto es indivisible, en este caso no se presenta ningún problema, porque el deudor cumple con su obligación enterando por entero el objeto indivisible al acreedor.

El problema surge cuando se presenta una pluralidad de deudores y/o acreedores respecto de un objeto indivisible, que por su naturaleza debe ser entregado por entero, lo cual no implica que se haya estipulado solidaridad. Al respecto el maestro Rafael Rojina Villegas establece *“...que la solidaridad*

estipulada no hace indivisible a la obligación; ni la indivisibilidad le da el carácter de solidaria."(6), (Artículo 2004 del Código Civil para el Distrito Federal vigente).

Aunado a lo anterior el Código Civil para el Distrito Federal vigente en su artículo 2006 establece:

Artículo 2006: "Cada uno de los que han contraído conjuntamente una deuda indivisible, está obligado por el todo, aunque no se haya estipulado solidaridad.

Lo mismo tiene lugar para los herederos de aquel que haya contraído una obligación indivisible".

Por lo que podemos señalar que no es lo mismo la indivisibilidad y la solidaridad, aún y cuando su objeto sea el mismo (enterarlo por entero), pero sin embargo, en la obligación indivisible el objeto por su naturaleza se debe entregar por entero, en tanto que en la solidaridad el objeto puede ser divisible, pero por convenio de las partes o por imperio de la ley debe ser entregado en su totalidad por cualquiera de los deudores solidarios (Artículo 1988 del Código Civil para el Distrito Federal vigente).

Por último, cabe señalar que la obligación indivisible pierde tal calidad si por su incumplimiento se resuelve en el pago de daños y perjuicios. Cuando la culpa fue por parte de todos los deudores, todos responderán de los daños y perjuicios ocasionados en proporción al interés que representen en la obligación. Si sólo es culpa de algunos de ellos, solamente éstos responderán de dichos daños y perjuicios (Artículo 2010 del Código Civil para el Distrito Federal vigente).

1.3.4. Obligaciones Mancomunadas y Solidarias.

Estas modalidades de la obligación afectan a los sujetos de la misma. Al respecto el Artículo 1984 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal establece:

6.- ROJINA Villegas, Rafael. Ob. Cit., Pág. 705.

Artículo 1984: *"Cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe mancomunidad"*.

De lo anterior se desprende que la mancomunidad es el género y sus especies son:

A) *Mancomunidad Simple*.- De conformidad al Artículo 1985 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal, se entiende por ésta, aquella en la que existe pluralidad de acreedores o de deudores o de ambos, pero que no da derecho a cada uno de los acreedores de exigir el cumplimiento total de la obligación, ni el deber de cada uno de los deudores de cumplir en su totalidad la misma. Por lo que el crédito y la deuda se encuentran divididos en tantas partes como acreedores y deudores haya y cada parte constituye una deuda o un crédito distinto uno de otro.

B) *Solidaridad*.- Se entiende por obligación solidaria aquella en la que existe pluralidad de acreedores, de deudores, o de ambos, en donde cada deudor tiene el deber de cumplir íntegramente el total de la obligación, y a su vez cada uno de los acreedores tiene la facultad de exigir en su totalidad el cumplimiento de la obligación. En este sentido se expresa el Artículo 1987 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal que a la letra dice:

Artículo 1987: *"Además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa cuando dos o más acreedores tienen derecho de exigir cada uno de por sí, el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida"*.

Por lo que la diferencia entre solidaridad y mancomunidad, radica en que la primera es una sola deuda que debe ser cubierta en su totalidad por cada deudor y exigida de igual forma por cada uno de los acreedores, por ejemplo: Juan Pérez y Pancho López son deudores solidarios en el pago de \$50.00, y Lupita Juárez es su acreedor. En este ejemplo Lupita Juárez puede exigir el pago total de los \$50.00 a cualquiera de sus dos deudores solidarios, y a su vez Juan Pérez o Pancho López, deben pagar cada uno de por sí en su totalidad el adeudo a su acreedora, teniendo el deudor solidario que hubiere pagado el total de la deuda el derecho de exigir al otro deudor solidario la parte proporcional que a él le correspondía pagar.

En tanto que en la mancomunidad la obligación se encuentra dividida entre tantas partes como acreedores y deudores haya, y cada deuda es distinta una de otra. Por ejemplo: Juan Pérez y Pancho López le piden prestado \$100.00 a Lupita Juárez, quedándose cada uno de los deudores mancomunados con la mitad (\$50.00). En este ejemplo, Lupita Juárez tendrá el derecho de exigir a Juan Pérez la cantidad de \$50.00 y a Pancho López la misma cantidad de \$50.00, por lo que la deuda se divide en proporción a la obligación que contrajo cada uno de los deudores mancomunados, por lo que Lupita Juárez no podrá exigir el adeudo total de \$100.00 a uno sólo de los deudores mancomunados, ya que no se estipuló solidaridad.

Por lo que de acuerdo al concepto de solidaridad, existen tres clases de ésta:

a) *Activa*.- Esta se presenta cuando hay una pluralidad de acreedores frente a un solo deudor, pudiendo cada uno de aquellos exigir el cumplimiento total de la obligación al segundo.

b) *Pasiva*.- Esta se presenta cuando existe una pluralidad de deudores frente a un solo acreedor, debiendo cada uno de los primeros cumplir en su totalidad la obligación.

Al respecto nos habla la siguiente tesis jurisprudencial cuyo rubro se denomina:

"SOLIDARIDAD PASIVA. EL DEUDOR SOLIDARIO SOLO ADQUIERE LOS DERECHOS CORRELATIVOS DE LA OBLIGACION QUE CONTRAE. Los artículos 1987 y 1988 del Código Civil para el Distrito Federal previene que existe solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reportan la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad la prestación debida, y que la solidaridad no se presume sino que resulta de la ley o de la voluntad de las partes. De lo cual se colige, una persona, puede, válidamente, constituirse en deudor solidario en el cumplimiento de la obligación de dar o de hacer a cargo de otra, por voluntad propia o por disposición de la ley, pero ello no quiere decir que el deudor solidario adquiere, por ese hecho, todos los derechos o prerrogativas que la causa generadora de la

obligación irroque al deudor principal, y que le den el mismo carácter que a éste, como sería el de comprador si fuera de compraventa, de arrendatario si se tratara de arrendamiento, etcétera; porque ese carácter lo otorga lo convenido en el contrato más no el hecho de la Solidaridad pasiva. De ahí que, aun cuando el deudor solidario, respecto de obligaciones contraídas en un contrato de compraventa, responda de las obligaciones de su deudora, no adquiere los derechos que aquella le corresponderían como adquirente, sino solo en lo que pudiera tener relación con la obligación que contrae.”

(Octava Epoca, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo II Segunda parte-2, Página 553).

c) *Mixta*.- Esta se presenta cuando existe pluralidad de sujetos pasivos y activos, debiendo cada uno de los primeros cumplir en su totalidad el cumplimiento de la obligación y a su vez cada uno de los segundos exigirlo de igual forma.

Responsabilidad Solidaria.- Por último cabe señalar, que si varias personas causan un daño a otra, todos ellos tendrán que responder por los daños causados a la víctima.

Lo anterior tiene su fundamento en el Artículo 1917 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal que a la letra dice:

Artículo 1917: "Las personas que han causado en común un daño, son responsables solidarios hacia la víctima por la reparación a que están obligadas de acuerdo con las disposiciones de este capítulo".

Quienes incurran en responsabilidad solidaria tendrán que responder de los daños y perjuicios ocasionados a la víctima, cada uno de por sí, lo anterior con fundamento en el Artículo 2002 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal que establece:

Artículo 2002: "*Cuando por el no cumplimiento de la obligación se demanden daños y perjuicios, cada uno de los deudores solidarios responderá íntegramente de ellos*".

2. LA RESPONSABILIDAD EN EL CAMPO DEL DERECHO.

Al ser la *responsabilidad* un tema trascendental en el presente trabajo, es necesario hacer un análisis acerca de la misma, para efecto de saber que se entiende por ésta, cuál es su importancia en el derecho común y en el derecho penal, toda vez que la responsabilidad al igual que la obligación jurídica son conceptos generales aplicables a todas las ramas del derecho, por lo que finalmente la analizaremos en el campo del derecho fiscal para concluir este tema con el concepto de responsabilidad solidaria en materia fiscal.

2.1. Concepto de Responsabilidad.

El maestro Martínez Alfaro nos dice que: "*La palabra responsabilidad designa la obligación de reparar el daño que se ha causado a otro ya sea por hecho personal o por la culpa de determinadas personas o por el hecho de una cosa de la que se es propietario o guardian*"(7)

En base a la definición dada por el anterior autor por *responsabilidad en términos generales* vamos a entender, el deber jurídico de responder de los daños ocasionados con motivo de una conducta propia y por excepción ajena, ya sea a consecuencia del incumplimiento de una obligación, por una conducta ilícita, por un hecho delictuoso, o por el empleo de cosas peligrosas aún obrando lícitamente.

Debido a que la responsabilidad es aplicable en todas las ramas del derecho, es necesario hacer a continuación un análisis de la misma en el derecho común y en el derecho penal.

7.- MARTINEZ Alfaro, Joaquín, Ob. Cit., Pág. 168.

A continuación nos abocaremos a la *Responsabilidad Civil*.

El maestro Rafael Rojina Villegas nos dice que: "... *hay responsabilidad civil cuando una persona causa un daño a otra, por culpa o dolo, existiendo una relación directa o indirecta entre el hecho y el daño.*"(8)

Por su parte el maestro Joaquín Martínez Alfaro define a la responsabilidad civil como: "...*la obligación que puede incumbir a una persona de reparar el daño causado a otro por su hecho o por el hecho de personas o cosas que dependen de ella.*".(9)

De acuerdo a las anteriores definiciones, podemos concluir diciendo que por Responsabilidad Civil se va a entender el deber jurídico que tiene una persona de reparar los daños ocasionados y en sus caso los perjuicios a otra persona, con motivo de un hecho ilícito propio o ajeno (Responsabilidad Subjetiva), o por el empleo de cosas peligrosas que estén bajo su cuidado, aun y cuando se hubiere actuado lícitamente (Responsabilidad Objetiva).

Del anterior concepto se desprenden los siguientes elementos:

a) *Daño y Perjuicio*.- El daño es el menoscabo sufrido en el patrimonio de la víctima (*Daño Material*), o en sus valores espirituales (*Daño Moral*). Por perjuicio se entiende la privación de toda ganancia lícita que hubiere obtenido la víctima de no haberse generado el daño (Artículos 1916 párrafo 1°, 2108 y 2109 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal).

b) *Hecho Generador*.- Es la conducta lícita o ilícita que causa el daño y que puede ser propia, ajena o por el empleo de cosas peligrosas o de animales que estén bajo el cuidado del propio responsable. Al respecto nos habla la siguiente tesis jurisprudencial:

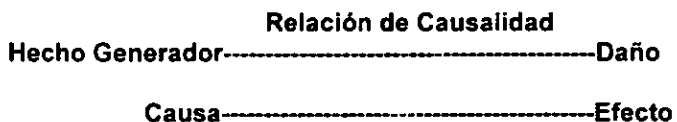
8.- ROJINA Villegas, Rafael, Ob. Cit., Pág. 168.

9.- MARTINEZ Alfaro, Joaquín, "Ob. Cit., Pág. 168

“RESPONSABILIDAD CIVIL POR HECHOS PROPIOS, AQUILIANA Y OBJETIVA. DIFERENCIAS. *Los lícitos y los ilícitos generan obligaciones; y así es regla que la conducta de una persona le es imputable a ella; por esto, a la responsabilidad proveniente de la conducta de una persona, sea que esa conducta sea lícita o ilícita, se le llama subjetiva, porque implica el elemento culpa. Como excepción a dicha regla, se establece que la conducta de terceros también sea imputable a otras personas, a ésta se le llama responsabilidad aquiliana en razón del jurisconsulto romano que creó la fórmula; en esta figura el elemento culpa se encuentra desvanecido, porque se reconoce que la conducta que causó un daño, es ajena a quien resulta obligado, pero aun así, se estima que tiene una culpa por falta de cuidado en las personas que de él dependen, y cuya conducta causará el daño, que a su vez genera una obligación, no a quien lo cometió, sino a la persona de quien dependiera. Por ello, incurren en tal responsabilidad los padres respecto de los hijos, los mentores respecto de sus pupilos dentro del recinto educativo; los hoteleros respecto de sus empleados, los patrones respecto de sus trabajadores y el Estado respecto de sus servidores. Diversa excepción es la que resulta aun ante la ausencia de conducta, por el solo hecho de ser dueño de una cosa que por sí causa un daño. Aquí, no hay conducta y por lo mismo no hay culpa, por eso, a esta responsabilidad se le llama objetiva en ausencia del elemento culpa.”*

(Novena Epoca, Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil y de Trabajo del Segundo Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, Noviembre de 1996, Tesis II.1°.C.T.85 C, Página 512).

c) *Relación de causalidad.*- Es el nexo que une al hecho generador con el daño ocasionado con motivo de una conducta lícita o ilícita.



2.2. Clases de Responsabilidad.

Una vez analizado el concepto de Responsabilidad en su acepción genérica y de Responsabilidad Civil, pasaremos a analizar brevemente sus clases.

2.2.1. Responsabilidad Objetiva.

Esta clase de responsabilidad toma en cuenta el objeto que causa el daño, sin importar el elemento subjetivo de culpabilidad.

De esta manera el fundamento de la responsabilidad en estudio se funda en que, si una persona se beneficia con la actividad de un determinado objeto, justo es que la misma responda de los daños ocasionados por ésta.

Por *Responsabilidad Objetiva* vamos a entender el deber jurídico que tiene una persona de reparar los daños ocasionados por la actividad de una cosa considerada peligrosa, de la cual se beneficia, aun y cuando hubiere obrado lícitamente, y siempre y cuando no exista culpa o negligencia inexcusable de la víctima (Artículo 1913 del Código Civil para el Distrito Federal de aplicación supletoria en materia Federal).

Para que la víctima pueda solicitar la reparación del daño, se requiere que éste no sea a consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la misma.

Al respecto nos habla la siguiente tesis jurisprudencial:

"RESPONSABILIDAD CIVIL OBJETIVA, QUE SE ENTIENDE POR CULPA O NEGLIGENCIA INEXCUSABLE DE LA VICTIMA, PARA LOS EFECTOS DE LA (ARTICULO 1402 DEL CODIGO CIVIL DEL ESTADO DE GUANAJUATO). *Hay culpa o negligencia cuando el obligado ejecuta actos contrarios a la conservación de la cosa, o deja de ejecutar los que son necesarios para ello. Luego será inexcusable cuando, de acuerdo a las circunstancias personales de la víctima (edad, capacidad, raciocinio, etcétera), no le*

sea imperdonable la inobservancia de un deber de cuidado que le incumbía; cuando dadas aquellas características personales no sea factible exigirle que extreme precauciones, a fin de que no sea daño."

(Novena Epoca, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Diciembre de 1995, Tesis XVI.2° 2 C, Página 568).

2.2.2. Responsabilidad Subjetiva.

En sentido contrario a la Responsabilidad Objetiva existe la *Responsabilidad Subjetiva*, que toma como base principal el elemento de culpabilidad en sus dos especies: culpa y dolo, a cargo de la persona que causa el daño.

Aquí como su nombre lo indica la Responsabilidad Subjetiva toma en cuenta el elemento subjetivo, es decir, a la persona responsable que causa el daño a otra, con motivo del incumplimiento de una obligación, por la realización de un ilícito civil o por llevar a cabo un ilícito penal.

Entiéndase por *ilícito civil* aquel hecho que no se encuentra tipificado en la ley penal pero que genera el deber jurídico de reparar el daño causado; por *ilícito penal* se entiende el hecho tipificado y sancionado por la ley penal.

De esta manera vamos a entender por *Responsabilidad Subjetiva* el deber jurídico que obtiene una persona que ha obrado con culpa o dolo, de reparar los daños ocasionados a la víctima sin culpa o negligencia inexcusable de esta última.

En la responsabilidad Subjetiva se toma en cuenta el elemento subjetivo de culpabilidad en sus dos especies: *culpa* o *dolo*. Habrá *culpa* cuando la persona actúa sin la intención de causar un daño, es decir, actúa con negligencia, imprudencia o impericia.

Habrá *dolo* cuando la persona actúa con el propósito o la intención de causar el daño.

2.2.3. Responsabilidad Contractual.

Como su nombre lo indica, es la responsabilidad que proviene del *incumplimiento de una obligación previamente contraída*.

Es menester que para que se dé este tipo de responsabilidad debe haberse celebrado con anterioridad al daño causado un acuerdo de voluntades entre las partes, en la que una de éstas hubiese incumplido la obligación, debiendo reparar los daños y en su caso los perjuicios que se hubiesen ocasionado a la víctima con motivo del incumplimiento de la obligación a cargo de un sujeto previamente determinado.

Tratándose de obligaciones de hacer, el que se hubiere obligado a prestar un hecho y dejare de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, responderá de los daños y perjuicios ocasionados, si la obligación estuviere sujeto a término, la responsabilidad comenzará desde el vencimiento del término; si la obligación no estuviere sujeta a término, el pago deberá hacerse cuando sea exigido por el acreedor, siempre y cuando, hubiere transcurrido el término necesario para el cumplimiento de la obligación (Artículo 2104 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal).

Tratándose de obligaciones de no hacer, en caso de contravención se deberán pagar daños y perjuicios por el solo hecho de la contravención (Artículo 2104 último párrafo del Código Civil Federal vigente)

Tratándose de obligaciones de dar, en caso de incumplimiento se deberá responder del pago de daños y perjuicios; si la obligación está sujeta a término, el pago de los daños y perjuicios se exigirá al vencimiento de éste, si no está sujeta a término, el pago deberá hacerse después de 30 días siguientes a la interposición judicial o extrajudicial.

2.2.4. Responsabilidad Extracontractual.

Por exclusión es aquella que no proviene: *“...del incumplimiento de una obligación previamente contraída, sino que depende de la realización de un hecho que menciona la norma jurídica, hecho que causa un daño pecuniario y al que la norma le atribuye la consecuencia de generar la obligación de repararlo, por violarse un derecho absoluto, derecho que es correlativo de un deber de*

abstención a cargo de un sujeto pasivo universal e indeterminado, abstención que consiste en no dañar”(10)

Así por ejemplo, si una persona al viajar en su automóvil a una velocidad acelerada, choca con la barda de una casa, en ese momento quedará obligado a responder de los daños causados a la víctima (dueño de la casa), sin que para ello se hubiese celebrado un convenio anterior al hecho que causo el daño.

2.3. Efectos Jurídicos de la Responsabilidad.

El maestro Rafael de Pina define al efecto como la “consecuencia natural de un acto”(11), y por efecto jurídico la “consecuencia jurídica natural de un acto”(12).

De lo anterior podemos concluir diciendo que por efecto jurídico vamos a entender la consecuencia legal producida por una causa generadora, producto de algún hecho o acto jurídico.

Los efectos jurídicos que produce la Responsabilidad pueden consistir en:

A) Responsabilidad Civil.- En la *reparación del daño*, Tratándose de daños provenientes de un hecho ilícito civil (Responsabilidad Subjetiva) o de un hecho lícito (Responsabilidad objetiva), y que consiste en el restablecimiento de la situación anterior al hecho generador del daño, y sólo en caso de no ser posible esto, se traducirá en el pago de daños y perjuicios. Dicha reparación puede ser total o parcial. Será total en el caso de poder restablecer las cosas a su estado que guardaban anteriormente al daño causado. Será parcial cuando sea imposible restablecer las cosas a su estado anterior, debiéndose pagar por ello los daños y perjuicios ocasionados (Artículo 1915 del Código Civil para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal).

10.- Idem, Pág. 174

11.- DE PINA, Rafael, “DICCIONARIO DE DERECHO”, Editorial Porrúa, México 1993, Pág. 259.

12.- Idem.

No obstante lo anterior, tratándose de responsabilidad proveniente del incumplimiento de una obligación, además de estar conformada por la devolución de la cosa o su precio o la de entre ambos, importará el pago de daños y perjuicios.(Artículo 2107 del Código Civil para el Distrito Federal de aplicación supletoria en materia Federal).

B) Responsabilidad Penal.- Los efectos jurídicos que puede producir este tipo de responsabilidad son:

a) *Sanción Pecuniaria*.- Tratándose de daños provenientes de un hecho ilícito penal, y que consiste en:

1.- *Multa*.- Consistente en el pago de una cantidad de dinero a favor del Estado y que se fijará en días multa (Artículo 29, 2º párrafo del Código Penal para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal).

2.- *Reparación del daño*.- En el caso de que se solicite al propio responsable, está tendrá el carácter de Pena Pública, ya que se considera que con la conducta delictuosa se causa un daño a la sociedad, debiendo por ello solicitarlo de oficio el representante social llamado Ministerio Público. Para el caso de que se solicite a un tercero (Artículo 32 del Código Penal para el Distrito Federal vigente) la reparación del daño tendrá el carácter de Responsabilidad Civil que se tramitará por vía incidental ante el Juez penal que conozca del delito (Artículo 34 del Código Penal para el Distrito Federal vigente) y para el caso de que el Juez penal sobresea o absuelva, o el Ministerio Público no solicite la reparación del daño, quien tenga derecho a la misma podrá solicitarlo por la vía civil (Artículo 34 último párrafo del Código Penal para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal).

En materia penal la reparación del daño puede consistir en la restitución de la cosa obtenida por el delito y de no ser posible esto, en el pago del precio de la misma; en la indemnización del pago material o moral causado, incluyendo el pago de los gastos médicos que sean necesarios para la recuperación de la salud de la víctima, y en el resarcimiento de los perjuicios ocasionados. (Artículo 30 del Código Penal Federal vigente).

b) *Sanción corporal*.- Esta procede en los casos en que se tenga que privar de la libertad al responsable, debido a una orden judicial, en caso de que sea sorprendido en flagrancia, o en caso de urgencia.

En caso de orden judicial la misma deberá de reunir los requisitos establecidos en los preceptos constitucionales 14 y 16 (actos privativos de libertad y actos de molestia, respectivamente).

Habrá flagrancia en "...el momento en que una persona es sorprendida al cometer un delito, o cuando después de ejecutado el acto delictuoso, el presunto responsable es materialmente perseguido, o bien, cuando al momento de haberlo cometido alguien lo señala como responsable del delito y se encuentra en su poder el objeto del mismo"(13).

Por caso urgente "...se entiende como situaciones en que la autoridad administrativa, bajo su responsabilidad decreta la detención de un acusado, siempre y cuando no exista ninguna autoridad judicial en el lugar y se trate de delitos que se persigan de oficio"(14).

c) *Sanción Alternativa*.- Esta situación se da en el caso de que el precepto legal señale una disyuntiva ("o"), ya que deja al responsable la facultad de elegir entre la sanción pecuniaria o la sanción corporal; ejemplo: Artículo 160 párrafo 1º del código Penal para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en materia Federal:

Artículo 160: " A quien porte, fabrique, importe o acopie sin un fin lícito instrumentos que solo puedan ser utilizados para agredir y que no tengan aplicación en actividades laborales o recreativas, se le impondrá prisión de tres meses a tres años o 180 a 360 días de multa y decomiso".

2.4.Responsabilidad Penal.

La responsabilidad penal es el deber jurídico de reparar los daños causados a la sociedad y a la víctima con motivo de una conducta delictuosa.

A diferencias de la responsabilidad civil donde la víctima se considera a una persona ya que es de carácter privado. En la responsabilidad penal se considera que el daño se ha causado además de la víctima a la sociedad ya que es de orden público.

13.- ARRIAGA Flores, Arturo, "DERECHO PROCEDIMENTAL PENAL MEXICANO", Editorial Caballeros del Derecho, A.C., México 1986, Pág. 173.

14.- Idem, 174

Es por eso que además de solicitar la reparación del daño causados a la víctima, el Estado también puede imponer multas al responsable para efecto de reparar el daño a la sociedad, además de imponer penas y medidas de seguridad al mismo, debido al poder coercitivo con que cuenta el Estado.

La responsabilidad penal toma en cuenta al elemento subjetivo de culpabilidad en sus dos especies: culpa y dolo (Artículo 9° del Código Penal para el Distrito Federal de aplicación supletoria en materia Federal vigente), toda vez que la pena y la medida de seguridad sólo podrá imponerse al propio responsable de la ley penal, ya sea que haya actuado con la intención de cometer el ilícito penal (dolo), o sin la intención (culpa), tal y como lo expresa el artículo 10 del Código Penal para el Distrito Federal vigente de aplicación supletoria en el Distrito Federal que a la letra dice:

Artículo 10: "*La Responsabilidad Penal no pasa de la persona y bienes de los delincuentes, excepto en los casos especificados en la ley*".

De esta manera habrá responsabilidad penal cuando la reparación del daño se exija al propio delincuente (pena pública), y responsabilidad civil proveniente de un delito cuando se exija a terceras personas (Artículo 29 del Código Penal para el Distrito Federal vigente).

3. LA RESPONSABILIDAD EN MATERIA FISCAL.

La Responsabilidad en materia fiscal según la doctrina puede ser: *directa, sustituta, solidaria y objetiva*.

Será *directa* cuando el responsable sea la persona que dio origen o nacimiento al crédito fiscal.

Será *sustituta* cuando la persona la adquiere no por el hecho de haber dado origen al crédito fiscal, "...sino porque la conoció o pasó ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo"(15).

15.- MARGAIN Manautou, Emilio, "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO", Editorial Porrúa, 12ª Edición, México 1996, Pág. 280.

Será *solidaria* cuando la persona sin haber dado nacimiento al crédito fiscal, voluntariamente o por disposición de la ley tendrá que responder de ese crédito fiscal.

Será *objetiva* en los casos de adquirentes de bienes que se encuentran gravados por el pago de contribuciones que no fueron cubiertas en su oportunidad por su anterior dueño. En este supuesto no se presenta el elemento subjetivo de culpabilidad en sus dos especies: culpa o dolo, sino que "...*el bien constituye la garantía objetiva*"(16).

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente tesis jurisprudencial:

"DEUDOR SOLIDARIO O RESPONSABLE OBJETIVAMENTE, EN MATERIA FISCAL. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. *Cuando las autoridades fiscales fincan un crédito a cargo de un tercero, como deudor solidario, o del adquirente de un bien como responsable objetivamente, por algún otro título semejante, deben dar a conocer en forma completa y clara, al nuevo deudor, los fundamentos legales y los motivos del cobro, a fin de no dejarlo en estado de indefensión y de no violar, en su perjuicio la garantía de fundamentación y motivación consagrada en el artículo 16 constitucional. Por lo demás, como los créditos fiscales no se cobran acudiendo a la autoridad judicial, en términos del artículo 14 constitucional, sino por la vía económico coactiva, en términos del artículo 31, fracción IV, la equidad del procedimiento de cobro exige que se dé al deudor requerido una cabal oportunidad de defender sus derechos y de conocer el alcance de sus obligaciones."*

(Séptima Epoca, Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, tomo 91-96, Sexta Parte, Página 77).

16.- RODRIGUEZ Lobato, Raúl, "DERECHO FISCAL", Editorial Haría, 2ª Edición, México 1995, Pág. 150.

De igual manera en materia fiscal también se da la *responsabilidad subjetiva*, que toma como base al elemento subjetivo de culpabilidad, a lo que se conoce como *Responsabilidad Fiscal Penal*. De esta manera, dicha responsabilidad se presenta con motivo del incumplimiento de una obligación (Infracción fiscal), debiendo la autoridad administrativa imponer una multa con motivo de ese incumplimiento, o bien, por la comisión de un delito fiscal, siendo competente en este caso la autoridad judicial la que imponga las penas que correspondan a la comisión del delito. En estos dos casos, infracción fiscal y delito fiscal, el sujeto (contribuyente, responsable solidario y terceros) actúa con la intención de cometer el ilícito (dolo) o con la negligencia o falta de cuidado para evitar que se lleve a cabo el mismo (culpa).

No obstante lo anterior, nuestra legislación fiscal vigente reconoce dos clases de responsabilidad:

A) *Responsabilidad Fiscal Directa*.- Es aquella que corre a cargo de la persona que da origen a la obligación fiscal. Al respecto el Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 1°: *"Las personas físicas o morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta excepción las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que 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".

De acuerdo a las reformas a la miscelanea fiscal para 1999 publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, es también

considerado como responsable directo el asociante al establecer: “El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.”

Así de esta manera será responsable fiscal directo la persona que con su conducta (hecho generador), se adecua al supuesto o hipótesis previsto en la ley (hecho imponible), dando así origen a la obligación fiscal, pudiendo ser esta una persona física o moral, nacional o extranjera, incluso la Federación, y los Estados extranjeros con los que no haya reciprocidad.

B) *Responsabilidad Fiscal Indirecta o Solidaria*. - Esta va a correr a cargo de terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, pero que por disposición de la ley o por su propia voluntad adquieren esta clase de responsabilidad fiscal. Esta clase de responsabilidad encuentra su fundamento en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente. Esta clase de responsabilidad será estudiada a continuación debido a que tiene gran trascendencia en el presente trabajo.

4. NOCIÓN CONCEPTUAL DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL DERECHO FISCAL.

Ya señale con anterioridad que nuestra legislación tributaria vigente reconoce dos tipos de responsabilidad: directa y solidaria. En este tema nos abocaremos únicamente a la responsabilidad solidaria.

Debido a que la autoridad fiscal tiene como uno de sus deberes el vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, es de entenderse que dicha función es muy amplia y complicada para que la propia autoridad fiscal vigile por sí mismo dicho cumplimiento, por lo que es necesario que la misma se apoye en determinadas personas para que éstas a su vez puedan auxiliarla en dicha labor, y así poder obtener una más rápida y eficaz vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. A estas personas la ley fiscal las denomina como *Responsables Solidarios*.

De tal suerte, que estas personas tendrán bajo su cargo la obligación de cuidar que los contribuyentes cumplan cabal y puntualmente con las obligaciones fiscales que tengan bajo su cargo, ya que de no hacerlo así tendrán que

responder de manera solidaria con el contribuyente del incumplimiento de la obligación fiscal y por la posible comisión de un delito fiscal.

Cabe mencionar en este caso la siguiente tesis jurisprudencial:

"RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. INTERES JURIDICO. *Se afectan los intereses jurídicos de una persona en cuanto un precepto previene la Responsabilidad Solidaria en el pago del impuesto para el caso de que no lo cubra el causante. La esfera jurídica se afecta en esos casos al prevenirse la obligación de pagar el impuesto si el causante no lo cubre, pues el interés jurídico de una persona surge cuando una disposición reglamenta algún derecho u obligación que le pertenece, y dicho interés jurídico se da para que el órgano competente, en este caso el Poder Judicial Federal, decida si tal afectación transgrede o no un precepto constitucional."*

(Séptima Epoca, Instancia Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo 89 Primera Parte, Página 25).

De esta manera si el responsable solidario no vigila el cabal cumplimiento de la obligación fiscal, tendrán que responder solidariamente con el contribuyente de dicho incumplimiento ante la Autoridad Fiscal, teniendo este último la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de los dos con sus accesorios (recargos, gastos de ejecución, indemnización, y solo para el caso del contribuyente las multas).

De acuerdo con lo anterior, la responsabilidad solidaria comprenderá además sus accesorios con excepción de las multas. (Artículo 26 último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente):

Sirve de apoyo la siguiente tesis jurisprudencial:

"MULTAS FISCALES POR OMISION DE RETENCION DE IMPUESTOS. IMPROCEDENCIA DEL ARTICULO 76 FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. *Como la multa que se impuso a la*

quejosa, no fue como directa sino como responsable solidaria, no tiene aplicación el contenido del Artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que es claro al establecer sanción tratándose de infracciones que originen la omisión total o parcial en el pago de contribuciones ya retenidas; porque el artículo 26 del Código Tributario, en su último párrafo expresamente establece que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas, lo que significa que al responsable solidario que omite retener, no procede aplicar dicha multa."

(Octava Epoca, Tribunal Colegiado de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo X-Octubre, Página 378).

Es necesario señalar que la exclusión de las multas en la responsabilidad solidaria tiene su fundamento en la creencia de que la infracción a las disposiciones fiscales corre a cargo del sujeto pasivo directo, ya que él es quien realiza el hecho sancionado como infracción, toda vez que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación fiscal, por lo que el responsable solidario solo responde del incumplimiento de la obligación más sus accesorios con excepción de las multas, que se pudieren originar con motivo de la infracción. Lo anterior no quiere decir que a los responsables solidarios no se les pueda imponer multas con motivo de una infracción a la ley fiscal en que puedan incurrir éstos, pero solo en los casos en que ellos sean los que realicen el hecho sancionado por la ley, pero sin la calidad de responsables solidarios.

Apoyo lo anterior con la siguiente tesis jurisprudencial:

“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). *El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio*

fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (Artículo 71 y 76 del Código Fiscal de la Federación), y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar)."

(Octava Epoca, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV-Julio, Página 784).

No obstante lo anterior, aun y cuando las multas no se incluyen en la responsabilidad solidaria, ello no implica que no se pueda sancionar al responsable solidario por la posible comisión de un delito derivado de la conducta ilícita con la que hubiere obrado. Lo anterior con fundamento en el artículo 26 último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente que establece:

Artículo 26 último párrafo: "La responsabilidad Solidaria corresponderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios".

Para que la Autoridad Fiscal pueda fincar responsabilidad solidaria a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, es menester que la misma dicte su resolución administrativa reuniendo los requisitos establecidos en el artículo 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que constituye un acto de molestia, además de que se debe señalar la causa legal de la responsabilidad de conformidad al último párrafo del Artículo 38 del Código Tributario que a la letra dice:

Artículo 38 último párrafo: "Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad".

De esta manera los requisitos que deberá contener toda resolución administrativa dictada por la autoridad, en la que se determine responsabilidad solidaria debe contener: *constar por escrito, emitida por autoridad competente, fundado y motivado, expresando la resolución, objeto o propósito de que se trate, firmada por el funcionario competente, y de ser posible el nombre o nombres de*

las personas a las que vaya dirigido o en su defecto los datos suficientes que permitan su *identificación*, además de señalar la *causa legal de la responsabilidad*.

Por lo que podemos concluir diciendo, que por Responsabilidad Solidaria vamos a entender, el deber jurídico que tienen las personas que auxilian a la Autoridad Fiscal en vigilar el cabal y puntual cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, de responder del incumplimiento de las mismas por no haber vigilado con la debida prudencia que se hubiere necesitado, quedando obligados del cumplimiento de las mismas incluyendo sus accesorios a excepción de las multas en los casos de que se le demande como responsable solidario, independientemente de las sanciones a que pudiera hacerse acreedor con motivo de actos u omisiones propios.

CAPITULO II

EL PAPEL QUE DESEMPEÑA EL

CONTADOR PÚBLICO

EN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

1.-PRINCIPALES ASPECTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

Es necesario destacar en este capítulo que la relación jurídica tributaria sólo se da entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación fiscal.

Por lo que el *contador público* no forma parte de la relación jurídica tributaria, sino que únicamente éste viene a *auxiliar* al sujeto activo de la obligación fiscal en sus facultades de comprobación, en el aspecto de *emitir dictámenes de estados financieros* a cargo de los contribuyentes, debido a que aquél es un perito profesional en la ciencia contable.

De igual manera es necesario que algunos contribuyentes como sujetos pasivos de la obligación fiscal tengan el deber de llevar a cabo una **contabilidad**, por lo que es necesario que la misma sea realizada por un perito en la ciencia contable, debiéndose tomar en consideración la responsabilidad profesional que corre a cargo de los contadores públicos en la elaboración de la contabilidad de los contribuyentes, así como de las sanciones que pudiesen ser imputables a los mismos con motivo de malos manejos en dicha contabilidad.

1.1. Noción Conceptual de Relación Jurídica Tributaria.

En materia fiscal al igual que en toda rama del Derecho (civil, penal, administrativo, etc.), siempre se va a dar una relación jurídica entre los sujetos que conforman cada una de estas ramas.

Así de esta manera, en el Derecho Fiscal también se va a dar una relación entre los sujetos que conforman a la obligación fiscal.

A dicha relación se le conoce como *relación jurídica tributaria*, la cual no se debe de confundir con el concepto de obligación fiscal, toda vez que ésta es definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado llamado sujeto activo, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de una prestación a otra persona llamada sujeto pasivo.

El maestro Emilio Margáin Manautou, nos dice que la relación jurídica tributaria :"*...la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el*

sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”(17).

Con base, al anterior concepto de *relación jurídica tributaria*, vamos a entender, el vínculo jurídico que une al *sujeto pasivo* y al *sujeto activo* y que está constituido por el *conjunto de derechos y obligaciones* que se deben recíprocamente ambos sujetos.

Por lo que el derecho que le asiste a uno de los sujetos de la obligación fiscal, genera la obligación del otro, y viceversa.

De acuerdo a los anteriores conceptos de relación jurídica tributaria podemos establecer los elementos que conforman a la misma:

A) Los Sujetos:

1.- Activo

2.- Pasivo

B) El Objeto.

1.2. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.

Una vez analizado el concepto de la relación jurídica Tributaria, haremos un análisis de los elementos que conforman a la misma, los cuales son:

1.2.1.- Los Sujetos.

Ya se estableció con anterioridad que la *relación jurídica tributaria* se compone de dos sujetos, el *sujeto activo* y el *sujeto pasivo*. Lo anterior con fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice:

17.- MARGAIN Manautou, Emilio, Ob. Cit., Pág. 292.

Artículo 31: “*Son obligaciones de los mexicanos:*

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

A continuación haremos un estudio del sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Sujeto Activo

En términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal será sujeto activo de la relación jurídica tributaria *la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios*, además las leyes fiscales reconocen también tal facultad en los *organismos descentralizados*. Fuera de estas autoridades ningún otro organismo podrá ser considerado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

En cuanto al tema referente a quien conocerá de la imposición de contribuciones, al respecto la Constitución Federal en su artículo 73 fracción XXIX, establece la facultad exclusiva del Congreso de la Unión, para legislar en materia de imposición de contribuciones en las siguientes ramas:

- 1.- Comercio Exterior;
- 2.- Aprovechamiento y Explotación de los recursos materiales comprendidos en el artículo 27 párrafo 4º y 5º constitucional;
- 3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguro;
- 4.- Concesión y explotación de servicios públicos a cargo de la Federación;
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de Tabaco Labrado;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y los productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de Cerveza;

No obstante lo anterior, la fracción VII del artículo anteriormente mencionado, señala que cuando las anteriores fuentes no alcancen a cubrir el presupuesto de la Federación, esta última podrá imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Sin embargo, el Artículo 124 de la Constitución Política Federal establece que todas las facultades que no sean exclusivas para la Federación, se entiende reservado para los Estados. Por lo que los municipios no están facultados para establecer sus propias contribuciones, en términos del artículo 115 fracción IV de la Constitución Federal, sino que delegan esa facultad a sus legislaturas locales, pero si tienen la facultad de administrar su propia hacienda.

Por lo que las únicas autoridades facultadas por la carta magna para legislar en materia fiscal son el Congreso de la Unión (Federación), y las Legislaturas Locales de cada Estado, así como de imponer sanciones, recaudar ingresos y administrar los mismos. En tanto que los Municipios y los organismos descentralizados, solo tienen a su cargo las facultades de recaudar ingresos y administrar los mismos.

El problema que se plantea en este tema es en lo referente a la competencia para conocer de la recaudación de ingresos a cargo de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

La Constitución Federal establece en su artículo 73 fracción XXIX que existen facultades exclusivas de la Federación, pero dentro de estas existen facultades especiales en las que las Entidades Federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones, en proporción a lo que determine la ley federal secundaria. De igual manera existen facultades concurrentes en términos de los artículos 73 fracción VII, 115 fracción IV y 124 Constitucionales, en las que tanto la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios podrán participar en el presupuesto de ingresos de sus haciendas públicas.

De igual manera, con el propósito de evitar la doble tributación en México, se ha creado la *Ley de Coordinación Fiscal*, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 1978, para efecto de que exista, como su nombre lo indica, una coordinación o concordancia entre la Federación, el Distrito Federal, Estados, Municipios y organismos descentralizados para establecer su competencia en sus obligaciones de recaudación de ingresos, así como poder *"...establecer la participación que corresponda a éstas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y*

fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.”(18).

El artículo 1° de la mencionada Ley de Coordinación Fiscal establece:

Artículo 1°: “Esta ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la federación con el de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.”

Por lo que podemos concluir diciendo que por sujeto activo de la relación jurídica tributaria se va a entender la Autoridad Fiscal o Fisco, facultada para establecer contribuciones al sujeto pasivo, así como para recaudar las mismas y de esta manera poder administrar sus ingresos para destinarlos al gasto público, así como imponer sanciones a los infractores de la obligación fiscal ,y a quienes incurran en algún delito fiscal.

Sujeto Pasivo

En términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, serán sujetos pasivos los *mexicanos*.

No obstante lo anterior, los *extranjeros* también son considerados sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, toda vez que si la Constitución Federal otorga garantías individuales a los extranjeros residentes en territorio nacional, justo es que también cumplan con la obligación conferida a los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público en el lugar donde residan (Artículo 1° de la Constitución Federal).

18.- RODRIGUEZ Lobato, Raúl, Ob. Cit., Pág. 142.

Cabe destacar en este punto el principio de proporcionalidad y equidad, el cual consiste en dar un trato igual a los iguales en circunstancias iguales y un trato desigual a los desiguales en circunstancias desiguales, debido a que todo contribuyente tiene una capacidad contributiva diferente. Ahora bien, en cuanto a los extranjeros, es justo, que si bien la Constitución Federal les otorga los derechos contemplados en el capítulo de las garantías individuales, justo es que, siguiendo el principio de igualdad, también adquieran las obligaciones consignadas en la Carta Magna.

Quedan encuadrados como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria las *personas físicas* y las *personas morales* que cuenten con una *capacidad contributiva*.

De igual manera serán sujetos pasivos aunque no es muy común esto, la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios y los organismos descentralizados, en los casos que la misma ley lo marque; por ejemplo el artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que a la letra dice:

Artículo 3: *"La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1° y, en su caso, pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley."*

Lo anterior con fundamento en el Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación que establece:

Artículo 1°: *"Las personas físicas o morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."*

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta excepción las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que 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".

Así como también los socios son considerados como responsables directos de la obligación jurídica tributaria (reformas a la miscelánea fiscal para 1999, D.O.F. 31 de diciembre de 1998).

Por lo que, por sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria vamos a entender, la persona física o moral, nacional o extranjera, que tiene la obligación de contribuir para el gasto público en el lugar en que resida, pudiendo ser en casos excepcionales, la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios y los organismos descentralizados.

A su vez el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, se clasifica en *Sujeto Pasivo directo y sujeto pasivo indirecto.*

El Sujeto Pasivo directo, es la persona física o moral, nacional o extranjera, que da nacimiento a la obligación fiscal (Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación).

El Sujeto Pasivo Indirecto, es la persona que no da nacimiento a la obligación fiscal, pero que por imperio de la ley o por su voluntad se subroga a dicha obligación, y de conformidad al Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, encontramos los siguientes:

1.- Los retenedores y las personas a quien la ley les imponga la obligación de recaudar contribuciones a cargo del contribuyente;

2.-Las personas que estén obligados a efectuar pagos provisionales a cuenta del contribuyente;

3.- Los liquidadores o síndicos, por las contribuciones causadas por la sociedad en liquidación y por las que se causen durante su gestión;

4.- Los directores, gerentes o administradores de una sociedad mercantil;

5.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecían a su anterior dueño;

6.- Los representantes de personas residentes en el extranjero, que realicen actividades en las cuales se deban pagar contribuciones;

7.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela respecto de las obligaciones fiscales de sus representados;

8.- Los legatarios y los donatarios a título particular por las obligaciones fiscales que se hubieren generado en relación a los bienes legados o donados;

9.- Los que por su propia voluntad asuman dicha responsabilidad;

10.- Los terceros que garanticen el interés fiscal;

11.- Los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hubieran causado por las actividades de la sociedad cuando tenían tal carácter;

12.- Las sociedades que, debiendo inscribir en su registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido o enterado el Impuesto Sobre la Renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o bien, haber recibido copia del dictamen respectivo;

13.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas con relación a la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como las causadas por esta última con anterioridad a la escisión ;

14.- Las empresas residentes en el país o en extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional;

15.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero.

16.- Las sociedades que administren o los propietarios de inmuebles dedicados al servicio turístico de tiempo compartido prestados por residentes en el extranjero, en el caso de partes relacionadas;

17.- Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas y aguardientes respecto del impuesto derivado del excedente en el precio de venta del detallista, cuando éste sea superior al 3%.

18.- Los asociados respecto de las contribuciones realizadas a través de la asociación en participación, cuando el asociante no solicite la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cambie de domicilio sin dar el aviso correspondiente, no lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

1.2.2. El Objeto.

El objeto del tributo es todo aquello que se encuentra sujeto a un gravamen, toda vez que la ley tributaria debe señalar el objeto que se está gravando. El maestro Rodríguez Lobato define al objeto del tributo como *"...la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc."*(19). Hay que destacar la diferencia que existe entre objeto del tributo y el fin del mismo, toda vez que el primero es la materia que será sujeta a un gravamen, en tanto que el segundo es la finalidad para lo cual fue creado ese gravamen (el gasto público).

No obstante lo anterior el objeto de la relación jurídica tributaria, lo constituye el conjunto de obligaciones que se deben recíprocamente el sujeto activo y el sujeto pasivo, por lo que la obligación de un sujeto genera el derecho del otro, y viceversa.

19.- Idem, pág. 112.

Estas obligaciones se clasifican en:

a) *Sustantivas*.- Viene a ser la obligación principal en la relación jurídica tributaria:

Tratándose del sujeto activo, la obligación sustantiva o principal que éste tiene a su cargo, es la de *recaudar* los ingresos para destinarlos al gasto público, en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tratándose del Sujeto Pasivo, la obligación sustantiva consiste en un *dar*, es decir, en un *contribuir* para los gastos públicos en que resida, en términos también del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

b) *Formales*.- También llamadas accesorias, encargadas de auxiliar en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas o principales.

Tratándose del Sujeto Activo, las obligaciones formales pueden consistir en:

1.- *Un hacer*.- Consistentes en realizar todo tipo de actividades encaminadas a proporcionar un mejor servicio al sujeto pasivo, a determinar contribuciones y vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los mismos, por ejemplo: Contestar consultas que le sean solicitadas en el término y con los requisitos establecidos en ley (Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación); recibir y revisar declaraciones presentadas por el contribuyente; realizar visitas domiciliarias (Artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación); etcétera.

2.- *Un no hacer*.- Consiste en abstenerse de realizar todo aquello que no le este permitido por la ley, como es el caso de abstenerse de realizar visitas domiciliarias sin reunir los requisitos establecidos en los artículos 16 Constitucional, 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación; etcétera.

Tratándose del Sujeto Pasivo, sus obligaciones formales pueden consistir en:

1.- *Un Hacer*.- Consistente en todo tipo de actividad encaminada en realizar el cumplimiento cabal y puntual de la obligación sustantiva que tiene a su cargo el sujeto pasivo; por ejemplo: presentar declaraciones periódicas, anuales; llevar a cabo una correcta contabilidad; presentar avisos ante la autoridad fiscal; etcétera.

2.- *Un no hacer*.- Consistente en abstenerse de realizar todo tipo de actividad no permitida por la ley; por ejemplo: el abstenerse de presentar ante la autoridad fiscal una contabilidad alterada; abstenerse de introducir mercancías en lugares no autorizados en los que se intente evadir total o parcialmente el pago de contribuciones; etcétera.

3.- *Un tolerar*.- Consistente en soportar toda actividad que realice la autoridad fiscal en sus facultades de comprobación para determinar contribuciones y vigilar su cabal y puntual cumplimiento; por ejemplo: tolerar que la autoridad fiscal realice visitas domiciliarias para verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes; etcétera.

1.3. Principales Facultades y Obligaciones de los Sujetos de la Relación jurídica Tributaria.

En el apartado anterior señale que el objeto de la relación jurídica tributaria se encuentra constituido, además de el gasto público, con el conjunto de obligaciones que corren a cargo de los sujetos de la misma, y que toda obligación a cargo de un sujeto genera a su vez el correlativo derecho o facultad a favor del otro sujeto, y viceversa, por lo que a continuación pasaremos a hacer un análisis de las principales facultades y obligaciones de los sujetos de la relación jurídica tributaria.

1.3.1. Facultades y Obligaciones del Sujeto Activo.

A continuación haremos un breve análisis de las principales facultades y obligaciones del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, las cuales son:

a) La autoridad fiscal o fisco tiene la obligación de proporcionar *asistencia gratuita* a los contribuyentes que la soliciten.(Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación);

b) El sujeto activo o fisco, tiene la obligación de *contestar* en el término de 3 meses las *consultas que sobre situaciones reales y concretas* le hagan los contribuyentes, de lo contrario se entiende que la autoridad resolvió negativamente (negativa ficta), por lo que podrá interponer los medios de defensa correspondientes (Artículos 34 y 37 del Código Fiscal de la Federación y 8° Constitucional);

c) Todo *acto administrativo* emitido por la Autoridad Fiscal, deberá de reunir los siguientes requisitos: constar *por escrito*; emitido por *autoridad competente*; estar *fundada y motivada*, expresando la *resolución*, el *objeto o propósito* de que se trate; *firmada* por la autoridad que la emite; y mencionando el *nombre o nombres* de las personas a las que se dirige o en su defecto los *datos suficientes para su identificación* (Artículos 38 del Código Fiscal de la Federación y 16 párrafo 1° Constitucional);

d) El Ejecutivo Federal tiene la facultad *de eximir o condonar contribuciones y sus accesorios* en forma total o parcial en los casos en que se vea afectada la situación de un lugar o región del país, una rama de actividad o producción, o en los casos de catástrofe o siniestro (Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación); La Autoridad Fiscal tiene la facultad de *condonar multas* que hayan quedado firmes (Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación);

e) El Ejecutivo Federal tiene la facultad de conceder *subsidios y estímulos fiscales* (Artículo 39 fracción II del Código Fiscal de la Federación);

f) La Autoridad fiscal tiene la facultad de imponer *medidas de apremio* a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros para evitar la obstaculización de sus facultades.

g) La facultad más importante de la Autoridad Fiscal es la llamada *Facultad de Comprobación* (Artículo 42 del Código Fiscal de Federación); ya que a través de esta facultad se va a determinar la omisión total o parcial de contribuciones y la posible comisión de un delito o infracción fiscal . Al respecto nos habla la siguiente tesis jurisprudencial:

“COMPROBACION FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCION II DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA

FEDERACION AL ESTABLECER LAS DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA. *Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes; allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto, la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que este se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen un acto de molestia regulados por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones, debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la Ley Fundamental, esto es, que el acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causal legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal.”*

(Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Noviembre de 1995, Tesis P.XCVI/95, Página 80.)

Para ello la Autoridad Fiscal cuenta con las siguientes facultades, a saber:

A) *Revisión de declaraciones, avisos y solicitudes* para detectar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan. (Artículo 42 fracciones I del Código Fiscal de la Federación).

B) *Revisión de la contabilidad* del contribuyente en su domicilio o en las oficinas de la autoridad fiscal. (Artículo 42 fracciones II del Código Fiscal de la Federación).

C) *Revisión de dictámenes financieros* emitidos por contadores públicos autorizados. (Artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación).

D) *Práctica de avalúos y recabar informes de funcionarios, empleados y fedatarios*, que posean con motivo de sus actividades. (Artículo 42 fracciones VI y VII del Código Fiscal de la Federación).

E) *Formular denuncias, querellas y o declaratorias* ante el Ministerio Público cuando se ejercite acción penal contra la posible comisión de delitos fiscales, coadyuvando en el proceso penal con el Ministerio Público. (Artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación).

F) *Práctica de Visita Domiciliaria*.- Esta figura encuentra su fundamento en el artículo 16 párrafo 11° Constitucional que a la letra dice:

Artículo 16 párrafo 11°: *"La Autoridad Administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos"*.

Igual fundamento encuentra esta figura jurídica en el Artículo 42 fracciones III y V del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

Artículo 42: "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, estarán facultadas para:

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

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el Artículo 49 de este Código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro."

1.3.2. Facultades y Obligaciones del Sujeto Pasivo.

a) La principal obligación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la de contribuir para los gastos públicos del lugar donde resida (Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal).

b) Toda promoción que el Sujeto Pasivo presente ante la Autoridad Fiscal deberá de reunir los siguientes requisitos (Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación): Por escrito; Nombre, denominación o razón social; domicilio fiscal; Registro Federal de Contribuyentes y su clave correspondiente; domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones y documentos, y nombre de la persona autorizada para recibirlos y; Autoridad ante quien se dirige y el propósito de la promoción. Si la promoción no cuenta con estos requisitos, se le previene al contribuyente para que en el término de 5 días corrija dicha anomalía, de lo contrario se tendrá por no interpuesta la promoción. En materia fiscal no se admite la gestión de negocios (Artículo 19 del Código Fiscal de la Federación).

Cabe señalar que de acuerdo a las reformas a la miscelanea fiscal para 1999, se establece el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación que señala otros requisitos que el contribuyente deberá anexar a sus promociones que presente ante la autoridad fiscal, los cuales consisten en señalar las actividades del interesado, el monto de la operación involucrada, los antecedentes del caso con su respectivo soporte, así como las razones de negocio que motivaron la operación planteada.

c) La determinación de todas las contribuciones y sus accesorios estará a cargo del sujeto pasivo, las cuales se calcularán en moneda nacional vigente (Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación). Las formas que se aceptan para realizar el pago de contribuciones y sus accesorios son: los cheques certificados o de caja; los giros postales, telegráficos o bancarios; y las transferencias de fondos regulados por el Banco de México; los cheque personales solo serán aceptados cuando reúnan los siguientes requisitos: expedidos a nombre de la Tesorería de la Federación, librados a cargo de una institución bancaria que se encuentre dentro de la población en donde se establezca la Autoridad Fiscal; y que a su vez cuenten con la leyenda "para abono de cuenta" ya que dicho cheque no será negociable. Los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales deberán hacer el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

d) En los casos en que un contribuyente obtenga un saldo a favor en la formulación de su declaración, podrá solicitar la *devolución* del mismo, a lo que se le llama el *pago de lo indebido*, el cual podrá solicitarse a petición del contribuyente o de oficio; dicha devolución deberá hacerse dentro de los 50 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la Autoridad Fiscal, de lo contrario esta última tendrá que pagar intereses al contribuyente en forma conjunta con la devolución del pago de lo indebido. La Autoridad Fiscal cuenta con un término de 20 días contados a partir de la presentación de la solicitud para verificar la procedencia de la devolución, solicitándole al contribuyente todos los documentos, datos o informes para llevar a cabo dicho objetivo, teniendo el contribuyente un plazo igual para presentarlos, de lo contrario se tendrá por desistido en su solicitud (Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación). El derecho para exigir la devolución del pago de lo indebido prescribe a los 5 años (artículo 146 del Código Fiscal de la Federación).

e) El contribuyente cuando obtenga un saldo a favor podrá optar por la devolución del pago de lo indebido, o por compensarlo con algún ejercicio fiscal posterior en el que se obtenga un saldo a cargo. Para mayor aclaración se entiende por saldo a favor aquel en el que el contribuyente paga más de lo que debe al fisco.

La *compensación* es una figura jurídica que opera cuando en un ejercicio fiscal se obtiene un saldo a favor y con posterioridad en otro ejercicio fiscal se obtiene un saldo a cargo. De igual manera a la devolución del pago de lo indebido, el contribuyente cuenta con un término de 5 años para solicitarla. Dicha compensación es optativa a la devolución del pago de lo indebido, por lo que no se podrán solicitar ambas al mismo tiempo. Esta figura solo procede en impuestos iguales, es decir, por ejemplo: si en 1997 obtuvimos un saldo a favor en el Impuesto sobre la Renta y en 1998 obtuvimos un saldo a cargo sobre el mismo impuesto, en este supuesto si procederá la compensación, pero si en 1998 obtuvimos un saldo a cargo sobre el Impuesto al Valor Agregado entonces no procederá la compensación, ya que se trata de impuestos diferentes. La excepción a esta regla se da en el caso del Impuesto al Activo que si se podrá compensar con el Impuesto sobre la Renta y viceversa. Dicha compensación será siempre a petición de parte y nunca de oficio. De igual manera será intransferible, es decir, solo la persona que obtuvo el saldo a favor podrá compensar éste con el saldo a cargo que obtenga dicha persona (Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación).

f) Otra obligación que tiene el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la de ***llevar a cabo una contabilidad***, misma que debe de reunir los requisitos que establece el Artículo 28 del Código Tributario, los cuales son: a) llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Tributario, mismos que deberán reunir los requisitos que establece el Artículo 26 del Reglamento; b) serán analíticos los asientos en la contabilidad, mismos que se deberán efectuar dentro de los dos meses contados a partir de la fecha que se realicen las actividades respectivas y; c) Llevar la contabilidad en su domicilio, excepto en los casos en que se obtenga autorización de la Autoridad Fiscal para llevarla a cabo en otro lugar y, siempre y cuando, éste se localice dentro de la misma población en la que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente (Artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Es también obligación de los contribuyentes el conservar su contabilidad por un término de *10 años* contados a partir de la fecha en que se presentaron o debieron ser presentadas las declaraciones con ellas relacionadas; tratándose de contabilidades cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el término comenzará a partir del día en que se presentó la declaración del último ejercicio fiscal en que se haya producido dicho efecto. Tratándose de documentos que hayan sido impugnados mediante un recurso o juicio, el término correrá a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin (Artículo 30 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación).

Asimismo es obligación de los contribuyentes poner a disposición de la Autoridad fiscal su contabilidad, y en caso de no estar obligado a llevar a cabo esta última, deberán los contribuyentes conservar a disposición de la Autoridad Fiscal los documentos relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales (Artículo 30 párrafos 1° y 2° del Código Fiscal de la Federación).

Cabe señalar que en muchos de los casos, el contribuyente no tiene los conocimientos necesarios para llevar a cabo su contabilidad, debido a que no son un experto en la ciencia contable, para lo cual, se hace necesario el llevar a cabo la contratación de un experto en esta rama del saber humano, por lo que se ve en la necesidad de acudir al contador público para que éste, a través de su pericia lo auxilie en la labor de llevar a cabo su contabilidad.

g) Es obligación del sujeto pasivo el de presentar *declaraciones y avisos* ante la Autoridad Fiscal (Artículo 31 del Código Fiscal de la Federación).

h) Los contribuyentes presentarán declaraciones definitivas, y solo podrán modificarlas hasta por 3 ocasiones, a lo que se conoce como *declaraciones complementarias* (Artículo 32 del Código Fiscal de la Federación).

i) Es obligación de las personas enumeradas en el Artículo 32-A del Código Tributario, el de *dictaminar sus estados financieros*.

j) Todos los establecimientos permanentes deberán contar con una *caja registradora*, misma que será proporcionada por la autoridad fiscal, cuyo costo corre a cargo del contribuyente, el cual no tendrá acceso a la misma, ya que en caso de alguna anomalía se deberá dar aviso a la Autoridad Fiscal, ya que solo ella tiene acceso a la misma.

k) El contribuyente tiene la facultad de solicitar el *pago en parcialidades*. Para ello se deberá dar aviso a la Autoridad Fiscal, debiéndose garantizar el interés fiscal dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizado el pago en parcialidades. Se cobrarán recargos financieros por el pago en parcialidades mismos que se calcularán de mes en mes, por lo que el pago deberá de hacerse mensualmente. Se perderá este derecho si no se garantiza el interés fiscal dentro del término legal, y cuando se deje de pagar tres parcialidades, sin que sea necesario que las parcialidades omitidas sean

sucesivas, con lo que se dará inicio al procedimiento administrativo de ejecución, para que la autoridad fiscal haga efectivo el cobro.

2.- EL EJERCICIO DE LA PROFESIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO.

2.1. Noción Conceptual de Contador Público.

La profesión del Contador Público, al igual que toda profesión, surge debido a las necesidades que se van presentando en la vida social del ser humano.

Por profesión vamos a entender el conjunto de conocimientos técnicos, científicos y racionales adquiridos en alguna ciencia, técnica o arte, destinados a satisfacer las necesidades de los seres humanos.

Elizondo López define a la contaduría pública como *"...la disciplina profesional de carácter científico que, fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas"*.(20)

Para este autor la Contaduría Pública tiene por objeto la obtención de información financiera y la comprobación de la misma.

Por su parte el Instituto Americano de Contadores Públicos a definido a la ciencia contable como *"...el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de moneda las operaciones y hechos que son, en parte al menos, de carácter financiero, así como de interpretar los resultados obtenidos."*(21)

20.- ELIZONDO López Arturo, "EL PROCESO CONTABLE", Contabilidad segundo nivel, Editorial ECASA, 5ª. Edición, 1ª. Reimpresión, México 1987. Pág. 37.

21.- H. Stans, Maurice. "MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO", Tomo I, Editorial I.M.C.P., A.C., México 1969, Pág. 9.

Por lo que podemos establecer, que la profesión del contador público es la ciencia o conjunto de conocimientos científicos que tiene por objeto satisfacer las necesidades de carácter financiero del ser humano, mediante la obtención de información financiera a través de la *contabilidad* y la comprobación de la misma por medio de la *auditoría*, para lo cual, dicho profesional debe contar con la pericia necesaria para llevarlo a cabo.

Para mayor entendimiento de lo anteriormente expuesto, por pericia vamos a entender el conjunto de conocimientos científicos o técnicos en alguna ciencia, técnica o arte.

De esta manera perito será "...la persona física que posee capacidad técnica, profesional o científica en una materia determinada del saber humano."(22). Por lo que el perito en la ciencia contable lo será el contador público.

Podemos concluir diciendo, que contador público es el perito en la ciencia contable que cuenta con los conocimientos suficientes para poder obtener y a su vez comprobar información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas, ya sean personas físicas o morales, que soliciten sus servicios, debiendo realizar dicho servicio con toda la ética y responsabilidad profesional que tiene a su cargo.

2.2. Principales Actividades del Contador Público.

El contador público como todo profesionista tiene a su cargo una serie de actividades que son a fines a su profesión, por lo que únicamente hablaremos de aquellas que se encuentren relacionadas con el presente trabajo.

Las principales actividades del contador público se desarrollan en *Contabilidad*, en *Auditoría*, y en *materia impositiva*.

22.- ARRIAGA Flores, Arturo, "DERECHO PROCEDIMENTAL PENAL MEXICANO", Editorial Caballeros del Derecho, A.C., México 1986, Pág. 328.

Por *Contabilidad* el maestro Elizondo López, entiende "...la rama de la contaduría que sistematiza, valúa, procesa, evalúa e informa sobre transacciones financieras que celebran las entidades económicas"(23), y que tiene por objetivo la obtención de información financiera.

Por lo que la contabilidad sigue las siguientes fases:

a) *Sistematización*.- Esta viene a ser la fase inicial de la contabilidad, por medio de la cual se va a organizar "...un sistema de información financiera, para lo cual es necesario seleccionarlo, diseñarlo e instalarlo."(24).

Dicha sistematización se va a llevar a cabo a través del desarrollo de procesamiento de datos, que pueden consistir en procedimientos manuales, mecánicos, electromecánicos y electrónicos.

b) *Valuación*.- Es la segunda fase de la contabilidad, que consiste en valuar la información financiera organizada en moneda fraccionaria, para de esta manera asignarle "...un valor a los recursos y obligaciones que adquieren las actividades económicas para lograr sus objetivos."(25).

c) *Procesamiento*.- "Es la fase que elabora los estados financieros resultantes de las transacciones celebradas por las entidades económicas" (26). Esto es, que una vez organizada y valorizada la información financiera se va a proceder a su elaboración, para lo cual se van a captar los datos por medio de todos los documentos que proporcione el cliente, para posteriormente clasificarlos a través de cuentas, calcularlos y registrarlos en libros de contabilidad o en tarjetas, lo cual se sintetiza en estados financieros.

d) *Evaluación*.- Es la fase de la contabilidad, en virtud del cual se califican a través de un análisis los estados financieros obtenidos en el procesamiento, para determinar a través de normas preestablecidas si existe algún error en los mismos, para de esta manera darles una interpretación, con el que el contador público llega a una conclusión personal, debiendo presentar un reporte de evaluación, en el cual el contador público emite su opinión profesional acerca de la información financiera obtenida.

23.- ELIZONDO López, Arturo, ob.cit., Pág. 43

24.- Idem, Pág. 49

25.- Idem, Pág. 54.

26.- Idem, Pág. 61.

e) **Información.**- Es la fase que pone fin a la contabilidad, en virtud del cual el contador público comunica la información financiera obtenida durante todo el proceso, mismo que debe contener : *"...una carta introductoria, los estados financieros básicos y las correspondientes relaciones analíticas, un reporte de evaluación, una opinión profesional y las recomendaciones que se estimen pertinentes para superar las deficiencias".*(27). Con lo cual el contador público obtiene así la contabilidad de su cliente.

Otra actividad del contador público lo es la *Auditoría*. Esta rama de la Contaduría tiene por objeto verificar que la información financiera obtenida en la contabilidad tenga validez y confiabilidad. El Comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos ha definido a la auditoría como: *"El objetivo de un examen normal de estados financieros por un auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictamen del auditor es el medio por el cual expresa su opinión, o si las circunstancias lo requieren, la niega."*(28)

La Auditoría al igual que la Contabilidad sigue las siguientes fases:

a) **Sistematización.**- *"Formulación de planes y programas de Auditoría financiera, fiscal operacional y pericial"*(29). Esto significa que el auditor deberá buscar el sistema con el cual habrá de llevar a cabo el proceso de auditoría, utilizando programas y planes de estudio para su elaboración.

b) **Valuación.**- *"Cuantificación de control interno que existe en las entidades sujetas a una auditoría, a efecto de determinar la extensión, profundidad de la revisión, así como de la naturaleza de las técnicas de auditoría que deben aplicarse y la oportunidad de las mismas"* (30). Esto es, que una vez obtenido el sistema de auditoría a desarrollar, el auditor procede a llevar a cabo un control en la persona física o moral sujeta a dicha auditoría.

27.- Idem, Pág. 76.

28.- INSTITUTO Americano de Contadores Públicos, "AUDITORIA MONTGOMERY", Volumen I, Ediciones Ciencia y Técnica

S.A., 1ª. Edición, 2ª. Reimpresión, México 1989, Pág. 31.

29.- ELIZONDO López, Arturo, "LA PROFESION CONTABLE, Selección y Desarrollo", Editorial. Ecasa, 4ª edición, 2ª reimpresión México 1987, Pág. 73.

30.- Idem.

c) *Procesamiento*.- Esta fase de la auditoría tiene por objeto, que el auditor, se allegue de toda la documentación necesaria para obtener evidencia, que permitan establecer la veracidad y confiabilidad de información financiera obtenida por la persona física o moral, sujeta a dicha auditoría.

d) *Evaluación*.- Una vez que el auditor a obtenido evidencias durante la Auditoría, va a proceder a analizar e interpretar las mismas, para de esta manera poder emitir su opinión profesional.

e) *Información*.- Una vez analizadas e interpretadas las evidencias obtenidas, el auditor procederá a informar sobre la situación en que se encuentra la persona sujeta a auditoría, a través de un *dictamen de auditoría*.

Por lo que podemos concluir, que por *Auditoría* se entiende, la rama de la ciencia contable que tiene por objeto la comprobación de información financiera obtenida a través de una contabilidad, en la cual el contador público como perito en la materia, expresa una opinión profesional, a lo que se le conoce como dictamen de auditoría que puede ser pericial, financiero, fiscal u operacional.

Otra actividad del contador público, es en lo referente a *consultoría fiscal* en materia impositiva, en la cual va a auxiliar y asesorar a los contribuyentes que solicitan sus servicios, en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Estas son algunas de las actividades a las que se encuentra sujeto el contador público, aunque existen algunas otras más, sin embargo, estas son las que más interesan en el presente trabajo.

2.3. Etica Profesional del Contador Público.

Toda profesión, basada en alguna ciencia, técnica o arte, debe de estar regida por ciertos principios morales, basados en la ética.

Por ética vamos a entender, la ciencia que tiene por objeto la elección del bien o el mal de los actos humanos, tanto individual como social. Esto quiere decir que el individuo a través de la recta razón va a elegir entre lo que él considera que esta bien o esta mal, pero tomando en cuenta las exigencias del grupo social al cual está integrado, debido a que el hombre por naturaleza es un ser social.

Esos principios morales en que se basa la ética, "...son aquellos que perfeccionan al hombre humano en lo más alto de la escala de valores, puesto que tienen que ver con las causas finales de todos sus actos..."(31).

La virtud moral que es aquella en la cual el ser humano a través de la recta razón se conduce por el camino del bien, cuenta con cuatro virtudes cardinales, a saber:

a) *Prudencia*.- Es el acto pensante, en el cual el sujeto, a través de un juicio de razón elige lo que para él es bueno y lo que es malo, "...es todo aquello que apela el ejercicio potente de la recta razón."(32).

b) *Justicia*.- Es la virtud moral por medio de la cual nos vemos en la obligación de dar a cada quien lo que le pertenece, en orden al perfeccionamiento individual o social basado en la recta razón.

c) *Fortaleza*.- Es la capacidad moral de mantenerse y sostener los valores morales adquiridos a través de la recta razón.

d) *Templanza*.- Virtud Moral que modera los apetitos y las pasiones, sujetándolos a la recta razón.

De esta manera toda profesión debe contar con una ética basada en principios morales individuales y sociales. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a definido a la ética profesional como la "...parte de la ética que estudia los deberes y derechos de los profesionistas."(33)

De esta manera la Profesión del Contador Público tiene a su cargo una serie de principios morales o éticos, basados en la recta razón de su actuar, tanto personalmente como ante la misma sociedad. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a creado un *Código de Ética Profesional*, el cual contempla doce postulados, los cuales son:

31.- COCINA Martínez, Javier, "ÉTICA PROFESIONAL COMPARADA", Editorial I.M.C.P., México 1995. Pág.19.

32.- Idem, Pág. 21.

33.- Idem.

A) *Alcance del Código.-*

Postulado I.- Aplicación Universal del Código.

B) *Responsabilidad hacia la Sociedad.-*

Postulado II.- Independencia de criterio.

Postulado III.- Calidad Profesional de los trabajos.

Postulado IV.- Preparación y calidad del profesional.

Postulado V.- Responsabilidad personal.

C) *Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.-*

Postulado VI.- Secreto profesional.

Postulado VII.- Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.

Postulado VIII.- Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.

Postulado IX.- Retribución económica.

D) *Responsabilidad hacia la Profesión.-*

Postulado X.- Respeto a los colegas y a la profesión.

Postulado XI.- Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.

Postulado XII.- Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

Cabe destacar en estos doce postulados una figura muy importante que es la *Responsabilidad Profesional* del contador público.

La Responsabilidad Profesional consiste, en que determinadas personas acuden con el profesional que cuenta con los conocimientos necesarios para resolver sus problemas, por lo cual dicho profesionista es responsable de los daños y perjuicios que ocasione a la persona que solicita sus servicios profesionales, por haberse conducido con dolo, negligencia, imprudencia o impericia.

Al respecto nos habla el Artículo 1.06 del Código de Ética Profesional, que a la letra dice:

Artículo 1.06: *"Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del instituto."*

De igual manera se expresan los artículos 1.08, 1.09 y 1.11 que a la letra dicen:

Artículo 1.08: *"El contador público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado"*. Es lo que se conoce como impericia.

Artículo 1.09: *"Al firmar informes de cualquier tipo el Contador Público será responsable de ellos en forma individual"*.

Artículo 1.11: *"El contador público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral"*.

3. EL CONTADOR PÚBLICO Y SU RELACIÓN CON LA AUTORIDAD FISCAL.

El contador público desempeña una gran función en las actividades de la Autoridad Fiscal.

Lleva a cabo una función auxiliadora en la facultad de comprobación de la Autoridad Fiscal, toda vez que es un perito en la ciencia contable, misma que tiene gran trascendencia en materia impositiva.

Tal es el caso, de llevar a cabo la contabilidad de los contribuyentes, así como realizar auditoría de los estados financieros obtenidos en la contabilidad, debiendo emitir para ello un dictamen, que viene a ser su opinión profesional sobre la situación fiscal en que se encuentra el contribuyente.

A continuación haremos un estudio de la facultad que tiene la Autoridad Fiscal para otorgar autorización a contadores públicos para dictaminar estados financieros de los contribuyentes, así como de las posibles sanciones por incumplimiento a las disposiciones legales.

3.1. Facultad de la Autoridad Fiscal para autorizar a Contadores Públicos la emisión de dictámenes de estados financieros de los contribuyentes.

La Autoridad Fiscal tiene como una de sus facultades el de autorizar a contadores públicos la emisión de dictámenes de estados financieros de los contribuyentes, en términos de los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, así como el Capítulo III, Sección Primera, del Reglamento de dicho Código.

Los contadores públicos que deseen dictaminar estados financieros deberán obtener su registro ante la Autoridad Fiscal, presentando solicitud ante la misma, acompañada de copia certificada de los siguientes documentos:

- a) Con el que acredite su nacionalidad mexicana;
- b) Cédula Profesional emitida por la S.E.P.;
- c) Constancia con la que acredite ser miembro activo de un Colegio de Contadores Públicos, con vigencia de dos meses anteriores a la presentación de la solicitud;
- d) Expresar bajo protesta de decir verdad que no se encuentra sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o haber sido condenado por delitos intencionales que merezcan pena corporal.
- e) Deberá comunicar, una vez obtenido su registro, sobre cualquier cambio que haya en los datos contenidos en su solicitud;
- f) Deberá demostrar ante la Autoridad Fiscal dentro de los primeros meses de cada año que es miembro activo de un Colegio de Contadores Públicos, y presentar constancia de que sustentó y aprobó su examen en el que acredita estar actualizado en las disposiciones fiscales, o bien, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por el Colegio al que pertenezca, o constancia de actualización académica.

(Artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (personas físicas con actividad empresarial o personas morales) o las que opten por hacerlo, cuentan con un término de *tres meses (personas morales)* o de *cuatro meses (personas físicas)*, para presentar el aviso de que desean dictaminar sus estados financieros. Dicho aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador y se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal, excepto en los casos de liquidación, donde podrá ser un

ejercicio regular de doce meses, o bien, un irregular (Artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Además existe el llamado *dictamen simplificado* que es aquel que corre a cargo de las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Artículo 32-A fracción II del Código Fiscal de la Federación).

El contribuyente y el contador público cuentan con un término de *siete meses* para presentar ante la Autoridad Fiscal a través de disco magnético flexible la documentación relacionada con el dictamen, acompañado a la misma la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el contador público que lo emite, dicha presentación se hará en dos tantos. Se otorgará una *prórroga de un mes más* para presentar el dictamen cuando exista caso fortuito o fuerza mayor que impida la presentación en tiempo del citado dictamen (Artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Los dictámenes emitidos por contadores públicos, se presumen ciertos, salvo prueba en contrario (*iuris tantum*). Se presumen ciertos los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos cuando (Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación):

A) El contador público se encuentre *registrado* ante la Autoridad Fiscal. Dicho registro lo podrá obtener:

1.- Las personas de nacionalidad mexicana que cuenten con título expedido por la S.E.P., y sean miembros activos de un Colegio de Contadores Públicos reconocido por la misma Secretaría;

2.- Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

B) El dictamen y la declaratoria para la devolución de saldos a favor en el Impuesto al Valor Agregado se formule conforme a las *disposiciones fiscales y reglamentarias*;

C) El dictamen se *ajuste a las normas de auditoría* que regulan la capacidad, independencia o imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos;
y

D) El contador público que 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 público no cuente con elementos probatorios que garanticen el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, *“...deberá emitir una razonada opinión de abstención sobre los estados financieros en su conjunto”*(34).

Lo anterior, quiere decir que la Autoridad no esta obligada a creer en los hechos afirmados en el dictamen emitido por el contador público. Por lo que la Autoridad Fiscal tendrá la facultad de realizar una revisión a dicho dictamen debiendo solicitar al contador, al contribuyente y a terceros o responsables solidarios relacionados con este último, la siguiente documentación:

a) Contador Público.- Cualquier información que conforme a las disposiciones fiscales debieran estar incluidos en los estados financieros dictaminados; los papeles de trabajo del contador público elaborados con motivo de la auditoría practicada; la información que se estime pertinente para verificar el cabal y puntual cumplimiento de las obligaciones fiscales; y en caso de no ser suficiente lo anterior, deberá presentar los sistemas y registros contables y documentación original. (Artículo 55 fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

b) Contribuyente.- La información con la que se acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y los sistemas y registros contables y documentos originales.(Artículo 55 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

c) Terceros o responsables solidarios.- la información y demás documentos que acrediten la veracidad del dictamen (Artículo 55 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Por lo que el dictamen, es un acto auxiliar en las facultades de comprobación de la Autoridad Fiscal. Se considera que la facultad de comprobación de la Autoridad Fiscal comienza a partir de que se solicita la documentación e información antes mencionada para su revisión (Artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de Federación).

34.- MABARAK Cerecedo, Doricela, Ob Cit., Pág. 185

Al respecto nos habla el Artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Artículo 42: *“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, estará facultada para:*

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros del contribuyente y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitud 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.”

3.2. Sanciones que impone la Autoridad Fiscal a los Contadores Públicos en caso de incumplimiento a las disposiciones fiscales..

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 57 establece una serie de sanciones a los contadores públicos que no cumplen con las disposiciones fiscales.

Dichas sanciones consisten en : *Amonestación, Suspensión y Cancelación* del registro otorgado a los Contadores Públicos por la Autoridad Fiscal para dictaminar estados financieros de los contribuyentes.

a) *Amonestación.*- Viene a ser una llamada de atención al contador público que no se conduce conforme a las disposiciones fiscales; habrá amonestación:

1.- Cuando se presente incompleta la información que debe contener el dictamen financiero;

2.- Cuando la información presentada en disco magnético, en dos tantos, no coincida uno con el otro;

3.- Cuando no presente el contador público cualquier información que conforme a las disposiciones fiscales debieran estar incluidos en los estados financieros dictaminados; o la información que se estime pertinente para verificar el cabal y puntual cumplimiento de las obligaciones fiscales; o no presente los sistemas y registros contables y documentación original, que la autoridad fiscal le solicite.

4.- Por no comprobar ante la autoridad fiscal, dentro de los primeros meses de cada año que es miembro activo de un Colegio de Contadores Públicos, y presentar constancia de que sustentó y aprobó su examen en el que acredita estar actualizado en las disposiciones fiscales, o bien, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por el Colegio al que pertenezca, o constancia de actualización académica, para lo cual la autoridad fiscal podrá amonestar al contador público por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

b) *Suspensión*.- La suspensión podrá ser:

I. Hasta por un año :

1.- Cuando el contador público haya acumulado más de tres amonestaciones;

2.- Cuando la autoridad fiscal solicite al contador público los papeles de trabajo realizados con motivo de la auditoria practicada, y este último se niegue a presentarlos;

3.- Cuando el disco flexible se realice en contravención a las reglas generales que para tal efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- Hasta por dos años:

1.- Cuando el contador público formule el dictamen en contravención a las disposiciones fiscales;

2.- Cuando el contador público se niegue a formular el dictamen estando obligado a ello;

3.- Cuando el contador público presente el disco flexible sin información.

III.- Cuando se encuentre sujeto a proceso por la posible comisión de un delito de carácter fiscal o intencional que ameriten pena corporal, la suspensión será hasta por el tiempo en que este sujeto a proceso y, siempre y cuando, la sentencia resulte absolutoria.

c) *Cancelación.*- Esta procederá cuando:

1.- El contador público se haga acreedor a tres suspensiones, a lo que se conoce como reincidencia;

2.- Hubiese participado en la comisión de un delito fiscal o intencional que amerite pena corporal, y cuya sentencia definitiva hubiese sido condenatoria.

Cabe señalar que estas sanciones son independientes de aquellas que la autoridad judicial le imponga al contador público por la posible comisión de algún delito. Tal caso se puede presentar en el delito de defraudación fiscal, en donde el contador público en coparticipación con el contribuyente o por sí mismo omite el pago total o parcial de contribuciones en la auditoría practicada a la situación fiscal que guarda este último, con lo cual se hace acreedor a una sanción por la posible comisión de dicho delito fiscal, independientemente de las sanciones que le imponga la autoridad fiscal y su colegio al cual pertenezca.

Tal ejemplo lo encontramos en la siguiente tesis jurisprudencial, aplicado en el caso del contribuyente:

“DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCION AUTORIZADA POR EL CODIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR. Aún cuando el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación autoriza al contribuyente a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación fiscal, con independencia de la situación penal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los artículos 70 y 94 del ordenamiento legal en cita.”

(Octava Epoca, Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII, Agosto, Página 404).

Cabe señalar que el Código de Ética Profesional también señala una serie de sanciones que puede imponer el Colegio al que pertenezca el contador público o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos tomando en cuenta la gravedad de la violación cometida, y dichas sanciones podrán consistir en: amonestación privada; amonestación pública; Suspensión temporal de sus derechos como socio; expulsión y; denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a leyes que rijan el ejercicio profesional (Artículos 5.01 al 5.04 del Código de Ética Profesional).

Por último cabe destacar que de acuerdo a las reformas a la miscelánea fiscal para 1999, se establecieron dos artículos en el Código Fiscal de la Federación en los que se establece una sanción por infracción a las disposiciones fiscales en lo relativo a la emisión de dictámenes de estados financieros, al señalar:

Artículo 91-A: "Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones no recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados, cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación determinen dicha omisión mediante resolución y ésta quede firme.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30% tratándose de las contribuciones propias del contribuyente".

Artículo 91-B: "Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará una multa del 10% al 20 % de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen"

Con lo que se pretende en cierta forma evitar la evasión de contribuciones, al imponer el establecimiento de multas al contador público, para que de esta manera se conduzca con mayor responsabilidad y con el cuidado necesario en la elaboración de sus dictámenes de estados financieros de los contribuyentes.

CAPITULO III

**LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO
RESPONSABLES SOLIDARIOS CON LOS
CONTRIBUYENTES QUE TENGAN A SU CARGO LA
CONTABILIDAD DE ESTOS ÚLTIMOS.**

1.- LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA QUE CONTEMPLA EL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Una vez analizado a grandes rasgos el papel que desempeña el contador público en la relación jurídica tributaria, pasaremos a hablar de la posible responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador público por malos manejos en la contabilidad de los contribuyentes (personas físicas o morales) que estén obligados a llevar a cabo la misma o que por su voluntad asumen ese compromiso.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento legal de la figura de la Responsabilidad Solidaria en materia impositiva.

La responsabilidad solidaria en que incurren determinadas personas, se debe a la falta de observancia de las disposiciones legales, con lo cual, se ven en la necesidad de reparar el daño y en su caso el perjuicio ocasionado a la víctima. Así de esta manera en materia fiscal los responsables solidarios responden junto con el contribuyente de los daños y perjuicios ocasionados al fisco por el incumplimiento de obligaciones fiscales.

Por lo que el fisco podrá exigir la reparación del daño y en su caso el perjuicio ocasionado por el incumplimiento de la obligación fiscal al contribuyente o al responsable solidario, en su totalidad, por lo que tendrá dos opciones para solicitar el cumplimiento de la obligación fiscal.

Tal es el caso de los retenedores y recaudadores de contribuciones, en donde el patrón esta obligado a retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador, de tal manera que si aquél no retiene el impuesto, incurrirá en responsabilidad solidaria con el contribuyente (trabajador).

Lo mismo sucede con los gerentes, directores y administradores de una sociedad mercantil que tengan a su cargo la administración única de la misma por no solicitar su inscripción en Registro Federal de Contribuyentes, no se de aviso del cambio de domicilio, no lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Así como otros responsables solidarios que se encuentran contemplados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que ya fueron mencionados

en el capítulo anterior de este trabajo, y que debido al incumplimiento de obligaciones fiscales asumen tal responsabilidad.

Por lo que al igual que todos estos responsables solidarios, los cuales asumen esa responsabilidad por el incumplimiento de obligaciones fiscales, el contador público de igual forma, dentro de la relación jurídica tributaria, puede llegar a realizar artificios que lo conduzcan a incumplir con obligaciones fiscales.

Tal es el caso de llevar a cabo una mala contabilidad del contribuyente, omitiendo el pago de determinadas contribuciones, que lo conduzcan a cometer infracciones o delitos fiscales.

Por lo que considero que el contador público al igual que cualquier responsable solidario puede incurrir en dicha responsabilidad. Lo anterior debido a que el contribuyente acude a un profesional en la ciencia contable, para que realice una tarea tan difícil como lo es la contabilidad, y que sólo puede ser llevada por quien tiene los conocimientos suficientes en esta rama del saber humano. Por lo que si bien, el contribuyente deja en manos de este profesional esta difícil tarea, es justo que este perito en la ciencia contable lleve a cabo un excelente trabajo en la prestación del servicio profesional que está realizando y que queda bajo su responsabilidad, siguiendo los principios de ética profesional inherentes a toda profesión del saber humano.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece en su último párrafo que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, exceptuando las multas. Por lo que quedarán incluidos los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización, pero sin tomar en cuenta las multas. Esto, independientemente de las sanciones a que se hagan acreedores los responsables solidarios por infracciones o por la posible comisión de delitos fiscales.

Así por ejemplo, los agentes aduanales al permitir el ingreso de mercancías al territorio nacional sin el pago de sus respectivos impuestos al comercio exterior, al incumplir con esa obligación fiscal, se hacen responsables solidarios con los contribuyentes por tal omisión, por lo que tal responsabilidad comprenderá los accesorios (recargos, gastos de ejecución e indemnización) exceptuando las multas. Pero esto es independiente de la posible comisión de infracciones o delitos fiscales, como es la evasión de impuestos o el delito de contrabando, por actos u omisiones propios del agente aduanal.

Aplicando lo anterior podemos ver que los contadores públicos independientemente de la responsabilidad solidaria en que pueden incurrir por el incumplimiento de obligaciones fiscales al no llevar correctamente la contabilidad del contribuyente, incluyendo los accesorios (recargos, gastos de ejecución e indemnización), con excepción de las multas, puede caer en la comisión de infracciones o delitos fiscales como es el delito de defraudación fiscal, ya sea que induzca dolosamente al contribuyente a cometerlo o lo ayude dolosamente a realizarlo, o que conjuntamente lo realicen (Artículo 95 fracciones III, V y VI del Código Fiscal de la Federación).

Cabe destacar que en el mes de noviembre de 1998, se habló sobre la modificación al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, al pretender establecer la responsabilidad solidaria de los contadores públicos encargados de dictaminar los estados financieros de los contribuyentes. En mi opinión considero que si debe de existir tal responsabilidad; pero en mi consideración puedo señalar que existe también responsabilidad solidaria por parte de los contadores públicos que llevan a cabo una contabilidad, debido a que si existe una omisión en el pago de contribuciones en ésta, el error existe desde un principio ya que la finalidad de la contabilidad es la de obtener información financiera. Por lo que el contador desde el momento en que esta llevando a cabo la contabilidad del contribuyente, debe de realizar la misma con el mayor cuidado para no cometer algún error que origine el incumplimiento de obligaciones fiscales que perjudiquen a la persona a la que le esta prestando un servicio. En tanto que en la auditoria ya existe una información financiera que posiblemente este viciada de errores que originen el incumplimiento de obligaciones fiscales, por lo que el contador público dictaminador va ha comprobar que esta información no se encuentre viciada con tales errores.

Además, el contador público que presta sus servicios a un contribuyente para llevar a cabo su contabilidad, esta actuando de manera solidaria con él mismo; en tanto que el contador público dictaminador actúa como auxiliar de la Autoridad Fiscal en sus facultades de comprobación. Vuelvo a remarcar que en ambos casos si debe de existir responsabilidad solidaria, pero sin embargo, lo que pretendo con el presente trabajo, es demostrar que si existe responsabilidad solidaria por parte de los contadores públicos encargados de realizar la contabilidad del contribuyente, ya que la omisión existe desde un principio.

Es necesario mencionar que de acuerdo a las últimas reformas a la miscelánea fiscal para 1999, se modificó el artículo 26 del Código fiscal de la Federación con lo que se anexan las fracciones XV (responsabilidad solidaria de las sociedades que administran o los propietarios de inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero) XVI

(responsabilidad solidaria de los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas) y XVII (responsabilidad solidaria de los asociados respecto de las contribuciones realizadas en la asociación en participación.)

2.- ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD.

Como ya se señaló anteriormente, el contador público puede incurrir en responsabilidad solidaria por malos manejos en la contabilidad del contribuyente.

La Contabilidad es una de las actividades más importantes del contador público, que consiste en la obtención de información financiera.

Los contribuyentes que están obligados o que por su voluntad asumen la obligación de llevar una contabilidad de toda su información financiera, acuden en la mayoría de los casos a personas que cuentan con los conocimientos necesarios en la ciencia contable; este profesional es el contador público quien a través de un contrato de prestación de servicios profesionales (artículos 2606 al 2615 del Código Civil para el Distrito Federal) asume la responsabilidad de llevar a cabo dicha tarea. El contribuyente acude precisamente a este profesional con el propósito de no incurrir en evasión de contribuciones, puesto que por ello esta realizando el pago de una retribución monetaria a cambio de la prestación de un buen servicio, ya sea subordinado o independiente.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo nos da un concepto de contabilidad así como su integración:

Artículo 28 último párrafo: "En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales."

De esta misma manera se conduce la siguiente tesis jurisprudencial:

“CONTABILIDAD, SU CONCEPTO EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. CUANDO LAS FACTURAS Y LAS POLIZAS FORMAN PARTE DE ELLA. “Conforme el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, el concepto legal de contabilidad comprende: los sistemas y registros contables que señale su reglamento, registros y cuentas especiales a que obligen las disposiciones fiscales, registros y cuentas especiales que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios, libros y registros sociales a que obliguen otras leyes, maquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales. En términos de este listado, las facturas entendidas simplemente como documentos en donde se hacen constar las operaciones de compraventa de una mercancía a través de anotar el nombre del proveedor, la descripción del producto, su importe, el número de la factura, y otros datos semejantes, no siempre forman parte de la contabilidad pues sólo se incorporan a ella cuando sirven para respaldar, comprobar asientos en los libros, tarjetas, registros o en cualquier otro mecanismo empleado como sistema contable, de modo que para ello no basta la exhibición de las facturas por el contribuyente, si no precisa la demostración de su relación con un asiento contable. Lo mismo ocurre con las pólizas, utilizadas para relacionar operaciones de compra, porque consideradas en sí carecen de significación contable; únicamente la adquieren si corresponden a un asiento en los libros o registros contables.”

(Octava Epoca, Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV Segunda Parte,-1, Página 172).

Por lo que al ser un punto muy importante en el presente trabajo, pasaremos a hacer un análisis de este tema estableciendo las disposiciones legales que lo contemplan y los efectos jurídicos que puede llegar a ocasionar.

2.1. Disposiciones legales de la Contabilidad.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 28 establece las reglas que deben ser observadas por los contribuyentes obligados a llevar a cabo su contabilidad, las cuales son:

A) Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Tributario, mismos que deberán reunir los requisitos que establece el Artículo 26 del Reglamento;

Dichos sistemas y registros contables deberán realizarse de tal forma que se identifique cada operación, acto o actividad y sus características relacionadas con la documentación comprobatoria; de igual manera que se identifiquen las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria para que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual; relacionar la actividad o actos con los saldos que resulten en las cifras finales de las cuentas; formular los estados de posición financiera y relacionarlas con las cuentas de operación; asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar de que se asienten correctamente; así como identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver; y comprobar el cumplimiento de los requisitos para estímulos fiscales (Artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Cabe destacar que existen tres sistemas de registros contables (Artículo 27 del Reglamento del Código Tributario), los cuales son:

a) *Manual*.- En este sistema los contribuyentes deberán de llevar un libro diario, libro mayor y los que le sean obligados por otras disposiciones fiscales, los cuales deberán ir empastados, encuadernados y foliados.(Artículo 28 pfo. 1° del Reglamento del Código Tributario).

b) *Mecánico*.- En este sistema se deberá de llevar el libro diario, el mayor, y los que le sean obligados por otras disposiciones fiscales, los cuales podrán encuadernarse, empastarse y foliarse consecutivamente dentro de los tres meses siguientes al cierre de ejercicio, debiendo contener el nombre, domicilio fiscal y clave del R.F.C. (Artículo 28 párrafo 2° del Reglamento del Código Tributario).

c) *Electrónico*.- Este sistema deberá de llevar cuando menos el libro mayor, el cual podrá ir encuadernado, empastado y foliado consecutivamente dentro de los tres meses siguientes al cierre de ejercicio, debiendo contener el nombre, domicilio fiscal y clave del R.F.C. (Artículo 28 pfo. 2º del Reglamento del Código Tributario). Además deberá conservar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema y los diagramas del mismo, debiendo poner a disposición de la autoridad fiscal el equipo y los operadores del mismo para que la auxilien en sus facultades de comprobación fiscal (Artículo 31 del Reglamento del Código Tributario).

Lo anterior es sin perjuicio de que los contribuyentes lleven los demás registros que obligan las disposiciones fiscales, así como llevar las máquinas registradoras de comprobación fiscal las cuales deben de contener: memoria fiscal; un dispositivo de seguridad que garantice su inviolabilidad; emitir comprobantes que señalen nombre, denominación o razón social y clave del R.F.C. de quien los expide, valor total de las actividades realizadas y número consecutivo del comprobante, así como el número de registro de la máquina, logotipo fiscal y fecha de expedición; memoria de trabajo que emita un reporte global diario que formará parte de la contabilidad del contribuyente.

B) Serán analíticos los asientos en la contabilidad, mismos que se deberán efectuar dentro de los dos meses contados a partir de la fecha que se realicen las actividades respectivas y;

C) Llevar la contabilidad en su domicilio, excepto en los casos en que se obtenga autorización de la Autoridad Fiscal para llevarla a cabo en otro lugar y, siempre y cuando, éste se localice dentro de la misma población en la que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente. Dicha autorización se presentará ante la autoridad administradora del domicilio fiscal del contribuyente (Artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Contabilidad Simplificada.- Existe la llamada Contabilidad Simplificada la cual deberá de contener un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones, así como deberán realizarse de tal forma que se identifique cada operación, acto o actividad y sus características relacionándolas con la documentación comprobatoria; de igual manera que se identifiquen los bienes y deudas relacionándolas con la documentación comprobatoria para que pueda precisarse la fecha de adquisición, enajenación o extinción, en su caso (Artículo 32 y 32 -A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Este tipo de contabilidad comprende el cuaderno a que el mismo se refiere, sin embargo, los contribuyentes sujetos a este sistema podrán optar por el sistema de registro electrónico, debiendo reunir los requisitos anteriormente señalados. Lo anterior es sin perjuicio de que los contribuyentes sujetos al sistema de régimen simplificado lleven las máquinas registradoras de comprobación fiscal a que estén obligados (Artículo 32-A último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Un ejemplo de contribuyentes obligados a llevar este tipo de contabilidad lo encontramos en las asociaciones rurales de interés colectivo en términos del Artículo 10 -B último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Contabilidad Mercantil.- En términos del artículo 16 fracción III en relación al artículo 33 ambos del Código de Comercio, se establece la obligación de los comerciantes de llevar una contabilidad.

Artículo 16: *“Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados:*

III.- A mantener un sistemas de contabilidad conforme al artículo 33”.

Por lo que el artículo 33 del mismo ordenamiento establece los requisitos que deben contener los sistemas de registro contable de los comerciantes, los cuales son:

A) Que permitan identificar las operaciones individuales y sus características, y conectarlas con los documentos comprobatorios de la misma;

B) Que permitan seguir la huella de las operaciones individuales a las acumuladas que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C) Que permita la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D) Que permita conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E) Además deberá incluir los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección en registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Cualquier sistema de registro contable que se lleve a cabo en materia mercantil deberá ir encuadernado, empastado y foliado el libro mayor, y en caso de personas morales el libro o libros de actas. Dicha encuadernación se hará dentro de los tres meses siguientes al cierre de ejercicio (Artículo 34 del Código de Comercio).

El libro mayor deberá contener como mínimo y cuando menos una vez al mes:

- 1.- Nombre y designación de las cuentas de contabilidad;
- 2.- Saldo final del período de registro inmediato anterior;
- 3.- Total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el período; y
- 4.- Saldo Final.

(Artículo 35 del Código de Comercio).

En el libro o libros de actas deberán establecerse los acuerdos relativos a la marcha de negocios que tomen las asambleas o juntas de socios y en su caso los consejos de administración. (Artículo 36 del Código de Comercio).

Es obligación de los comerciantes el conservar su contabilidad por el término de diez años (Artículos 38 y 46 del Código de Comercio).

La contabilidad en materia mercantil deberá hacerse en castellano, aún tratándose de comerciantes extranjeros, de lo contrario se harán acreedores a una multa no menor de 25,000.00 pesos, que no excederá del 5% de su capital, debiendo hacerse su traducción al castellano por perito traductor a costa de comerciante (Artículo 37 del Código de Comercio).

Para la revisión de la contabilidad del comerciante, sólo podrá decretarse su exhibición a petición de parte en los casos de sucesión universal, liquidación de

compañía, dirección o gestión comercial por cuenta de otro o de quiebra (Artículo 43 del Código de Comercio), pero no podrá ser solicitada de manera oficiosa por la autoridad (Artículo 42 del Código de Comercio).

Fuera de los casos anteriores podrá decretarse la exhibición de la contabilidad a petición de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezca tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición (Artículo 44 del Código de Comercio).

Al respecto nos habla la siguiente tesis jurisprudencial, cuyo rubro reza:

“PRUEBA PERICIAL CONTABLE. CON RELACION A LOS LIBROS DE UN COMERCIANTE, PARA SU ADMISION ES NECESARIO SEÑALAR CUALES DE ELLOS SE VAN A REVISAR. Del contenido de los artículos 43 y 44 del Código de Comercio, se desprende que cuando no se está en un caso de excepción de los que contempla el primero de esos dispositivos legales, para poder considerar que se pudiera realizar una revisión general de todos los libros de contabilidad de la parte actora, resulta que era indispensable que al ofrecerse la pericial en contabilidad respectiva se precisará con relación a que periodo o periodos se tenía que hacer la inspección de los libros aludidos para que se emitiera el peritaje pretendido, por lo que si no se hizo tal señalamiento es correcto que dicha probanza no se hubiera admitido”.

(Novena Epoca; Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Mayo de 1996, Tesis 1.3º.c.95 C, Página 681).

Dicha revisión se hará en el lugar donde se guarden o conserven los libros, registros o documentos, y se realizará en presencia del comerciante o persona que comisione y sólo versará sobre los puntos que tengan relación directa con la acción deducida incluyendo aquellos que sean extraños a las cuentas de quien a solicitado la revisión o reconocimiento. Si la contabilidad sujeta a revisión se localizare fuera del domicilio del tribunal que decrete su exhibición, se realizará está en el lugar donde se encuentren dichos libros de contabilidad (Artículo 44 segundo párrafo y 45 del Código de Comercio).

2.2. Efectos Jurídicos de la Contabilidad.

Al referirme a los efectos jurídicos que puede llegar a ocasionar la contabilidad, hago alusión a la comisión de infracciones y/o delitos fiscales que pueden llegar a generarse por el incumplimiento a las disposiciones fiscales relativas a este tema y a la posible aplicación de sus respectivas sanciones administrativas y/o penales .

En materia fiscal se maneja la posible comisión de infracciones por incumplimiento a las disposiciones fiscales en materia de contabilidad, pero siempre y cuando sean descubiertas por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Estas pueden ser: no llevar contabilidad; no llevar algún libro o registro especial a que obliguen las disposiciones legales; llevar la contabilidad en contravención a las disposiciones legales o llevarla en lugar distinto al autorizado por la autoridad fiscal; no hacer, o llevar incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos las operaciones efectuadas; no conservar la contabilidad a disposición de la autoridad fiscal en el término marcado por la ley; no expedir o expedir sin los requisitos legales los comprobantes de sus actividades; microfilmear o grabar en discos ópticos la documentación o información para efectos fiscales sin los requisitos legales; expedir comprobantes fiscales con datos de otra persona distinta a la que adquiere el bien; no dictaminar sus estados financieros así como no presentarlo en el término legal; no expedir o acompañar la documentación que ampare el tránsito de mercancías en territorio nacional; no tener en los sistemas electrónicos de registro fiscal el valor de los actos o actividades con el público en general; y no incluir la clave vehicular en el documento que ampare la enajenación de un vehículo (Artículo 83 del Código Fiscal de la Federación).

Por infracción fiscal vamos a entender "*...todo hecho positivo o negativo; es decir, todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales*"(35). Esto es, la infracción fiscal es todo acto u omisión que origina el incumplimiento de las obligaciones fiscales, tipificado en la ley y sancionado por la misma.

Estas infracciones fiscales únicamente son aplicables al contribuyente que tiene la obligación de llevar su contabilidad acorde a las disposiciones fiscales, pero en ningún caso se establecen las multas que pueden ser aplicables a los contadores públicos a los cuales acude el contribuyente para que lleven a cabo el manejo de su contabilidad debido a que son ellos los peritos en la ciencia

35.-Idem., Pág. 202

contable, y que por ello están recibiendo una retribución económica por la prestación de un servicio profesional independiente o subordinado.

Para lo cual es necesario que se establezca la obligación de que la contabilidad del contribuyente sea llevada a cabo por un experto en la ciencia contable, es decir, por un perito en materia de contabilidad, que se haga cargo de realizar correctamente la contabilidad del contribuyente, tratando de evitar la evasión de contribuciones que perjudiquen en primer lugar a su cliente y en segundo al fisco.

Cabe destacar que ésto es independiente de las sanciones penales a que pudiera hacerse acreedor el infractor de la ley fiscal por la posible comisión de un delito de esta naturaleza. Esto es, porque las infracciones fiscales son sancionadas por la autoridad administrativa (sanciones administrativas) y los delitos fiscales son perseguidos por la autoridad judicial (sanciones penales), con lo que no se viola el principio "non bis in idem", consagrado en el artículo 23 constitucional (nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo delito).

Por lo que podemos concluir diciendo que el incumplimiento a las disposiciones legales en materia de contabilidad trae como consecuencia jurídica la posible comisión de una infracción fiscal y/o la de un delito de la misma naturaleza, pero que solamente es aplicable al contribuyente obligado a llevar una contabilidad, pero que por ningún motivo se ve afectado el contador público que la lleva a cabo, siendo en cierta forma su responsabilidad profesional como perito en la ciencia contable, por lo que se hace indispensable la necesidad de que se establezca dentro de la legislación fiscal la obligación del contribuyente de que su contabilidad sea llevada a cabo por un perito en esta rama del saber humano, para efecto de que no existan errores que puedan llegar a producir la evasión parcial o total de contribuciones que afecten en primer lugar al contribuyente y en segundo a la autoridad fiscal.

3.- SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

De acuerdo a las disposiciones fiscales se encuentran obligados al pago de contribuciones, el sujeto pasivo como obligado directo, los responsables solidarios como obligados indirectos, y en algunas ocasiones la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y los organismos descentralizados.

Sin embargo, el objeto de este trabajo es demostrar que los contadores públicos pueden llegar a ser también considerados sujetos pasivos indirectos o solidarios en el pago de contribuciones omitidas en la contabilidad del contribuyente.

A continuación haremos un análisis de las personas obligadas al pago de contribuciones, así como contemplar los casos en que puede ser considerado sujeto solidario en la obligación fiscal el contador público.

3.1. El Contribuyente como obligado principal.

El Sujeto que es considerado por la legislación fiscal como obligado principal en el pago de contribuciones es el Contribuyente o sujeto pasivo directo de la obligación fiscal.

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación nos establece quienes son considerados sujetos pasivos directos de la obligación fiscal, contemplando a los siguientes:

- A) Las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras;
- B) La Federación;
- C) Los asociantes.

La base constitucional la encontramos en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, al establecer la obligación de los sujetos anteriormente mencionados de cumplir con la obligación fiscal de contribuir al gasto público.

De esta manera el contribuyente es la persona que esta obligada a verificar que se esté cumpliendo puntual y cabalmente con la obligación de contribuir al gasto público. Es el responsable directo del cumplimiento de la obligación fiscal, por lo que cualquier error que éste llegue a cometer por no cumplir con su obligación fiscal, se hará acreedor a la posible imposición de multas por infracción a las disposiciones fiscales o por alguna sanción penal por la comisión de un delito fiscal.

Cabe destacar que para ser considerado sujeto pasivo de la obligación fiscal se requiere de una capacidad contributiva, que a diferencia de la capacidad de ejercicio en materia civil en donde se requiere ser mayor de edad y tener un modo honesto de vivir para ser sujeto de obligaciones civiles, en la capacidad contributiva cualquier persona puede ser considerado sujeto de la obligación fiscal, para lo cual únicamente se requiere que la persona se encuadre en la disposición fiscal respectiva, sin necesidad de ser mayor de edad, ya que un incapaz (menor de edad o en enfermo mental) puede contraer obligaciones fiscales, y cumplirlas a través de sus representantes legales.

De esta manera son considerados sujetos pasivos directos de la obligación fiscal, las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que tengan una capacidad contributiva para ser sujetos de obligaciones fiscales, haciéndose responsables de su incumplimiento.

3.2. Los Responsables Solidarios.

No obstante que el contribuyente es el responsable directo en el cumplimiento de la obligación fiscal, existen personas que, por su voluntad o por imperio de la ley, asumen el compromiso de realizar el pago de contribuciones a cargo del contribuyente. A estas personas se les conoce como responsables solidarios.

Asumen tal responsabilidad, toda vez que son ellos los que vienen a suplir al contribuyente en el pago de contribuciones, tales como los retenedores, recaudadores, representantes legales, entre otros, que por su voluntad o por imperio de la ley asumen tal compromiso.

Tal y como se había establecido en temas anteriores esta figura en materia fiscal encuentra su fundamento en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Los obligados solidarios que no cumplan con las obligaciones establecidas en las leyes fiscales en el pago de contribuciones, deberán responder ante el fisco de manera solidaria con el contribuyente, por la cantidad total de las contribuciones omitidas incluyendo los accesorios de las mismas a excepción de las multas. Lo anterior es independiente de las sanciones a que pudiere hacerse acreedor por la posible comisión de una infracción y/o delito fiscal por actos u omisiones imputables al propio obligado solidario.

Lo anterior tiene su apoyo en la siguiente tesis jurisprudencial:

“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (Artículo 71 y 76 del Código Fiscal de la Federación), y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar).”

(Octava Epoca, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV-Julio, Página 784).

De acuerdo a esta tesis jurisprudencial, la responsabilidad solidaria no contempla las multas tratándose del incumplimiento en el pago de contribuciones, pero si en el caso de que el responsable solidario incumpla una obligación fiscal inherente a su cargo, como es el caso de los patrones que no retienen el impuesto sobre la renta y que con ello se omite el pago de contribuciones, en este caso no se hará acreedor a la multa por la omisión de contribuciones, pero sí a lo que respecta al incumplimiento de retener y enterar ante la autoridad fiscal dicho impuesto. Además de que puede ser sancionado por delitos de índole fiscal como es el caso de la defraudación fiscal.

Podemos concluir diciendo que el obligado o responsable solidario es la persona que por imperio de la ley o por su voluntad asume el compromiso de realizar el pago de contribuciones a cargo del contribuyente, y que en caso de incumplimiento a dicha obligación, asume la responsabilidad de cubrir solidariamente con el contribuyente el total de las contribuciones omitidas y sus

accesorios a excepción de las multas, independientemente de las sanciones a que pudiera hacerse acreedor por actos u omisiones propios que den origen a una infracción fiscal o a la posible comisión de un delito también de carácter fiscal.

3.3. Los Contadores Públicos como Responsables Solidarios.

De acuerdo a lo establecido anteriormente, los responsables solidarios son aquellos que adquieren dicha responsabilidad debido a la falta de cumplimiento en las disposiciones fiscales, con lo cual se ven en la obligación de reparar el daño al fisco por la omisión total o parcial de contribuciones a que están obligados solidariamente con el contribuyente, ya sea por su voluntad o por imperio de la ley.

Por lo que si los contadores públicos son los profesionistas que apoyan al contribuyente en la elaboración de su contabilidad, justo es que si se omite el pago total o parcial de contribuciones en la misma, ya sea que, el contador hubiese obrado con la intención (dolo) o con la falta de cuidado y conocimientos necesarios (culpa) para evitar la evasión de contribuciones, ambos se compartan la responsabilidad de reparar al fisco el daño causado por dicha omisión.

Por lo que ambos (contribuyente y contador público) deberían responder en su totalidad de lo evadido al fisco, independientemente de las sanciones a que pudieren hacerse acreedores por la posible comisión de un delito o por infracciones fiscales, es decir, el contribuyente como sujeto directo o responsable principal y el contador público como responsable solidario, ya que si este último es el asesor contable y por su dolo o culpa se omite el cumplimiento de alguna obligación a cargo del primero, el debe asumir dicha responsabilidad.

Una de las obligaciones que marca la legislación fiscal a los contribuyentes es la de llevar a cabo la contabilidad de su información financiera, por lo que éstos al no ser peritos en esta rama del saber humano, acuden ante los contadores públicos a efecto de que ellos sean los encargados de llevar a cabo su contabilidad, pagando por ello una retribución pecuniaria a través de un contrato de servicios profesionales, independiente o subordinado, por lo que desean recibir a cambio un buen servicio, en el cual no se vean afectados ante el fisco por la posible comisión de un delito fiscal o por la imposición de multas por infracciones fiscales.

De esta manera si el contador público omitiere el pago total o parcial de contribuciones al momento de realizar la contabilidad, estaría causándole un perjuicio a su cliente por no haber cumplido con sus obligación de contribuir al gasto público, y por otro lado, al mismo fisco toda vez que no recibe la totalidad de contribuciones que debe obtener para destinarlas al gasto público.

Se han dado casos en los que el contribuyente se ve afectado debido a que su contador público no lleva en buenas condiciones su contabilidad, omitiendo el pago de contribuciones, con lo que se deja en estado de indefensión al contribuyente, poniendo en peligro su economía, su libertad corporal y su prestigio.

Aún y cuando el contribuyente es el obligado principal en observar que se lleve correctamente a cabo su contabilidad, existen algunos de ellos, que es tanta la información financiera que manejan que es imposible que ellos puedan estar al tanto de esta situación, por lo que por ello dejan en manos de sus contadores (peritos en la materia) esta difícil tarea, por lo que ellos deberían ser considerados los principales responsables en la elaboración de la contabilidad, puesto que ellos están recibiendo a cambio de una buena prestación de servicios profesionales una retribución económica.

Por lo que el contribuyente deja en manos de estos profesionistas esta difícil tarea, para lo cual desea no inmiscuirse en problemas con la autoridad fiscal.

De igual manera no se me hace justo que el contador público cubra el total de las contribuciones omitidas, puesto que es también obligación del contribuyente, por lo que considero que en este caso debe de existir **responsabilidad solidaria**, por lo que ambos (contribuyente y contador), deberán responder ante la autoridad fiscal por la omisión en el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente, es decir, el contribuyente como responsable directo y el contador público como responsable solidario, hasta por el monto total de lo omitido por su dolo o culpa.

Como podemos ver nuestra legislación fiscal no contempla esta situación en su artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y de igual manera no establece sanciones a los contadores públicos por el mal manejo en la contabilidad del contribuyente.

A continuación pasaremos a ver en que supuestos puede haber responsabilidad solidaria por parte del contador público, ya sea que hubiese obrado con la intención o con la falta de cuidado necesario para evitar el omitir el pago total o parcial de contribuciones en la contabilidad del contribuyente.

3.3.1. En el supuesto de que por su negligencia, imprudencia o impericia en la contabilidad del contribuyente, se omitiere el pago de contribuciones.

El contador público que lleve a cabo una contabilidad, debe de tener como todo profesionista la capacidad y los conocimientos necesarios para poder llevar a cabo la actividad encomendada, por lo que deberá realizarla con el mayor cuidado y esmero para no cometer algún error que pueda causarle un perjuicio a su cliente.

Se puede dar el caso en el que el contador público, al no poner cuidado en el manejo de la contabilidad de su cliente, omita el pago total o parcial de contribuciones a cargo del contribuyente, con lo que éste último se ve afectado ante el fisco por la imposición de multas por infracciones fiscales, e incluso, en algunos casos, en su libertad corporal por la comisión de delitos fiscales.

Esto es lo que se conoce como *negligencia* o *imprudencia*, que viene a ser una conducta culposa, ya que el contador no tiene la intención de evadir al fisco, sino que por el contrario, por no tener cuidado al momento de llevar a cabo la contabilidad de su cliente, omite el pago de contribuciones en la misma y con lo cual se ve perjudicado este último, sin que para ello hubiese existido intención del contador para evadir al fisco.

El maestro Rafael de Pina en su diccionario de derecho nos define a la negligencia como el: *"Descuido, desgana o falta de intención en el cumplimiento de las obligaciones o en el ejercicio de los derechos"*(36).

De igual manera define a la imprudencia como: *"Cualquier imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o cuidado que cause igual daño que un delito intencional"*(37).

36.- DE PINA, Rafael, "DICCIONARIO DE DERECHO", Editorial Porrúa, 19ª edición, México 1993, Pág. 380.

37.- Idem, Pág. 314.

Como se ve en ambos casos (negligencia e imprudencia), se actúa sin la intención de causar un daño, sin embargo, éste se llega a generar por el hecho de actuar sin el mayor cuidado para evitarlo.

Así de esta manera, el contador público, aún y cuando no desea causarle un daño al contribuyente, éste se llega a generar por no haberse actuado con todo el cuidado necesario para evitarlo, por lo que el contador público debería responder en primer término ante el contribuyente por el perjuicio que le causa el daño sufrido por la falta de cuidado al momento de realizar la contabilidad, y en segundo lugar ante la autoridad fiscal por la evasión de contribuciones, ya que éste es un daño que afecta al interés social.

Es por ello, que si el contador público al no tener cuidado en el manejo de la contabilidad del contribuyente omitiere el pago de contribuciones, se debe de considerar responsable por ese daño causado tanto al contribuyente que se hará acreedor a la imposición de multas por infracciones fiscales, e incluso por la posible imposición de sanciones en la comisión de delitos fiscales, así como por el daño causado al fisco por haber evadido contribuciones destinadas al gasto público, con lo que se ve afectado el interés público.

Por lo que en ambos casos, negligencia e imprudencia debe de existir una *responsabilidad solidaria* a cargo del contador público y por parte del contribuyente una *responsabilidad directa*, en el pago total de las contribuciones omitidas ante el fisco, ello independientemente de las sanciones que se pudieren generar por la posible imposición de multas por infracciones fiscales o la imposición de penas por delito fiscales.

Otro caso que se puede dar, en el que el contador público omita el pago total o parcial de contribuciones sin la intención de causar un daño, en primer lugar al contribuyente y en segundo al fisco, es cuando actúa sin la pericia necesaria para llevar a cabo una contabilidad.

Se dan casos en los que el contador público no tiene los conocimientos prácticos para poder llevar a cabo esta tarea tan difícil como lo es el llevar una contabilidad.

Posiblemente tenga los conocimientos teóricos para llevarla a cabo, pero puede darse el caso en que no tenga la práctica para realizar esta actividad, con lo cual se llegan a cometer errores en los que se pueda llegar a omitir el pago de

contribuciones, con lo que se ven afectados tanto el contribuyente como la autoridad fiscal.

En este supuesto tampoco existe la intención de causar el daño, sin embargo, por no tener el contador público los conocimientos necesarios en esta rama del saber humano se llega a realizar el mismo, con lo que se ve perjudicado el contribuyente por la imposición de multas por infracciones fiscales o de sanciones en la comisión de delitos fiscales, al igual que el fisco por la evasión de contribuciones destinadas al gasto público.

Al respecto el Artículo 1.08 del Código de Ética Profesional establece:

Artículo 1.08: *"El contador público no deberá aceptar tareas para las que no esté capacitado"*.

En este tercer supuesto de conducta culposa (impericia), considero que también debe existir responsabilidad solidaria por parte del contador público respecto del contribuyente, para que ambos respondan del total de las contribuciones omitidas al fisco.

3.3.2. En el supuesto de que existen vicios en el consentimiento del contribuyente imputables al contador público.

A diferencia de los tres supuestos anteriores, negligencia, imprudencia e impericia, en donde el contador público actúa sin la intención de causar un daño, pero por la falta de cuidado este último se efectúa, se dan casos en donde el contador público puede llegar a omitir el pago de contribuciones con toda la intención de evadir al fisco, perjudicando en primer lugar al contribuyente y en segundo lugar a la autoridad fiscal.

Ya sea que actúe con o sin el consentimiento del contribuyente. Si actúa con el consentimiento del contribuyente, estaría violando sus principios de ética profesional, ayudando a su cliente a cometer una infracción o un delito de carácter fiscal, con lo que se ve afectado el prestigio de su profesión, incurriendo en responsabilidad profesional.

Puede darse también el caso, en el que el Contador público omita el pago de contribuciones sin haber consultado a su cliente, con lo que este último se ve afectado ante la autoridad fiscal por la imposición de multas por infracciones fiscales o por la posible imposición de penas por la comisión de un delito fiscal.

En ambos casos ya sea que actúe con o sin el consentimiento del contribuyente, existe el elemento de culpabilidad doloso, es decir, que actúa con toda la intención de evadir a la obligación fiscal de contribuir al gasto público.

Al respecto nos hablan los artículos 89 y 95 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dicen:

Artículo 89: *"Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:*

I.- Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II.- Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales."

Artículo 95: *"Son responsables de los delitos fiscales, quienes:*

I.- Concierten la realización del delito;

II.- Realicen la conducta o el hecho descrito 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."

En el supuesto donde el contador actúa con la intención de evadir al fisco sin el consentimiento del contribuyente, debería darse la responsabilidad solidaria, para efecto de que responda por el monto total de las contribuciones omitidas, ya que en este supuesto el contador público es la persona que está evadiendo al fisco, y que por tal situación el contribuyente se verá afectado por infracciones y delitos fiscales que afectarán su economía e incluso su libertad corporal y su prestigio.

Al hablar de vicios en el consentimiento del contribuyente, me refiero a los casos de dolo, mala fe y al caso de la lesión contemplada en el artículo 17 del Código Civil para el Distrito Federal en que puede incurrir el Contador Público.

Existen contribuyentes que en su mayoría no tiene la capacidad para conocer sobre contabilidad y que sin embargo, acuden a profesionistas en esta rama del saber humano para efecto de que sean ellos los que realicen esta actividad, que no cualquier persona puede llevar a cabo.

Se da el caso en donde el contador público induzca dolosamente o de mala fe a que el contribuyente por error omita el pago de contribuciones que lo conduzcan a evadir a la autoridad fiscal y con ello cometer infracciones o delitos fiscales.

Galindo Garfias define al **dolo** como *"...los artificios engañosos o maquinaciones fraudulentas, por medio de las cuales una persona es inducida por otra a otorgar un acto jurídico, que de otro modo no habría consentido o lo habría celebrado de otra manera, bajo diferente estipulación."*(38).

A su vez nos dice que *"...La simple disimulación del error de uno de los contratantes una vez conocido constituye la mala fe"*(39).

De esta manera en el dolo se induce a otra persona a caer en error y en la mala fe la otra persona cae en el error y lo que se hace es mantenerla en ese mismo error.

38.- GALINDO Garfias, Ignacio, "DERECHO CIVIL", Editorial Porrúa, 9ª edición, Mexico 1989, Pág. 132

39.- Idem.

Por lo que se puede dar el caso en el que el contador público dolosamente haga caer en error al contribuyente para evadir al fisco, o bien, que el contribuyente cayendo en el error, el contador no lo corrija para evitar de esta manera el omitir el pago de contribuciones, que lo hagan incurrir en infracciones y/o delitos fiscales.

También puede darse el caso contemplado en el artículo 17 del Código Civil para el Distrito Federal que a la letra dice:

Artículo 17: "Cuando alguno, explotando la suma ignorancia, notoria inexperiencia o extrema miseria de otro; obtiene un lucro excesivo que sea evidentemente desproporcionado a lo que él por su parte se obliga, el perjudicado tiene derecho a elegir entre pedir la nulidad del contrato o la reducción equitativa de su obligación, más el pago de los correspondientes daños y perjuicios."

Existen contribuyentes como es el caso de los que tienen bodegas en la central de abastos que manejan cantidades enormes y que no cuentan con estudios necesarios para poder cumplir con sus obligaciones fiscales, por lo que acuden a profesionistas para que lleven a cabo esta tarea, los cuales aprovechándose de la ignorancia de sus clientes, evaden al fisco perjudicando a estos últimos por la comisión de infracciones y/o delitos fiscales. Esta figura es la que en el Derecho común se le conoce como la **lesión**.

En estos casos el contribuyente es el que responde por el total de las contribuciones omitidas, además de las multas que se le impongan por infracciones fiscales y por la imposición de penas debido a la comisión de delitos fiscales, y todo por la conducta dolosa en que actuó su contador público para evadir al fisco, y obtener en su caso un lucro a su favor, que se traduce en enriquecimiento ilícito.

Es por ello que considero que debe ser previsto como responsable solidario el contador público por los actos u omisiones propios que dolosamente realice y que induzcan al contribuyente a evadir el pago de contribuciones a favor de la Autoridad Fiscal, ya que en este caso se ven afectados tanto el contribuyente en su economía o en su libertad corporal, como la autoridad fiscal, puesto que se ve afectado el interés social, toda vez que esas contribuciones omitidas eran destinadas a satisfacer el gasto público que demanda la misma sociedad.

Por último es necesario destacar que la responsabilidad solidaria que pretendo sea reconocida en la legislación fiscal a cargo de los contadores públicos que omitan el pago total o parcial de contribuciones, ya sea que actúen con la intención (dolo, mala fe o lesión) o sin la intención (negligencia, imprudencia o impericia) de evadir al fisco, es independiente de las sanciones a que pudieran hacerse acreedores por la comisión de infracciones o delitos fiscales imputables a ellos mismo.

4.- LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR ACTOS U OMISIONES CONTRARIOS A LAS DISPOSICIONES LEGALES EN LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES QUE SEAN IMPUTABLES AL CONTADOR PÚBLICO.

Es necesario hacer mención de la responsabilidad fiscal y/o penal en que puede incurrir el contador público por omitir el pago total o parcial de contribuciones en la elaboración de la contabilidad del contribuyente. Ya sea que se haga acreedor de una multa por incurrir en infracciones fiscales, misma que será impuesta por la autoridad administrativa, o la imposición de penas por la posible comisión de un delito fiscal, que será impuesta por la autoridad judicial.

En ningún precepto de nuestra legislación fiscal se establece en forma estricta la imposición de sanciones a los contadores públicos por omitir el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente.

Sin embargo, basándonos en lo establecido en el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación, podemos destacar la responsabilidad fiscal en que puede incurrir el contador público por actos u omisiones propios y que pueden originarle la obligación de responder por las multas que imponga la autoridad fiscal por omitir el pago de contribuciones destinadas al gasto público.

Dicho artículo establece:

Artículo 89: *"Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:*

1.- Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II.- Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales."

Este precepto se refiere a la responsabilidad fiscal en que puedan incurrir terceras personas ajenas a la relación jurídica tributaria. Por lo que, aplicando supletoriamente dicho precepto, se puede establecer las multas a que puede hacerse acreedor el contador público por incurrir en infracciones fiscales por el hecho de omitir el pago total o parcial de contribuciones al momento de elaborar la contabilidad del contribuyente.

Desde mi punto de vista considero que si el contribuyente tiene la obligación de llevar a cabo su contabilidad, según lo establece la legislación fiscal, es justo que él sea el responsable directo de dicha obligación; sin embargo, si el contribuyente está solicitando la prestación de un buen servicio a cambio de una retribución económica, justo es también, que el contador público realice correctamente su trabajo para no perjudicar a su cliente, por lo que también debe responder de los actos u omisiones que lleve a cabo y que originen la imposición de multas por infracciones fiscales.

Lo anterior encuentra su fundamento en el artículo 1.11 del Código de Ética Profesional que a la letra dice:

Artículo 1.11: *"El contador público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral"*.

Aunado a lo anterior encontramos los postulados VII y VIII del mismo Código que a la letra dicen:

Postulado VII: ***"Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.. Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral."***

Postulado VIII: ***"Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios"***.

Por lo que el contador público siempre tendrá que ver por el bienestar de su cliente, buscando en todos los casos brindarle un excelente servicio para evitar el ocasionarle problemas de carácter legal que pongan en peligro su economía así como su libertad corporal.

Es necesario destacar la importancia de que quede establecido en la legislación fiscal la obligación de que la contabilidad de un contribuyente sea llevada a cabo por una persona que tenga los conocimientos necesarios en la ciencia contable, para que de esta manera no existan errores dentro de la misma, y que a su vez, se haga responsable de cualquier incumplimiento de obligaciones fiscales, todo ello con la finalidad de evitar la evasión parcial o total de contribuciones que afecten al contribuyente en su economía o en su libertad corporal y a la autoridad fiscal en cuanto a los intereses de la sociedad.

Además de las multas a que pudiera hacerse acreedor el contador público por infracciones fiscales, puede incurrir también en la comisión de delitos fiscales que originan la imposición de penas que pueden privarlo de su libertad corporal. Incluso puede perjudicar a su cliente, sometiéndolo a la autoridad judicial para cumplir con alguna condena originada por la omisión en el pago de contribuciones en la contabilidad llevada a cabo por el mismo contador público.

Es necesario destacar que de acuerdo al artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, el contador público puede ser considerado responsable penal por la posible comisión de delitos fiscales, ya sea por inducir o ayudar al contribuyente o realizar por cuenta propia la omisión del pago total o parcial de contribuciones, con lo que puede llegar a incurrir en la comisión de un delito fiscal que origine la imposición de sanciones por obrar ilícitamente.

Artículo 95: "Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I.- Concierten la realización del delito;

II.- Realicen la conducta o el hecho descrito 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.*”

Cabe destacar que las sanciones administrativas y las sanciones penales que pueda llegar a imponer la autoridad administrativa y la autoridad judicial respectivamente, son independiente de la responsabilidad solidaria en que pueda incurrir el contador público por omitir el pago total o parcial de contribuciones en el manejo de la contabilidad del contribuyente.

Lo anterior con fundamento en el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 26: *“Son responsables solidarios con los contribuyentes:*

Ultimo Párrafo: La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios”.

Aunado a lo anterior nos habla la siguiente tesis jurisprudencial ya citada en temas anteriores:

“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). *El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (Artículo 71 y 76 del Código Fiscal de la Federación), y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco,*

pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar)."

(Octava Epoca, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV-Julio, Página 784).

Con lo que queda afirmado que la imposición de sanciones administrativas y/o penales en que pueda incurrir el contador público por actos u omisiones propios son independientes de la responsabilidad solidaria en que puede incurrir por omitir el pago de contribuciones por culpa o dolo en que llegue a actuar al llevar a cabo la contabilidad y que puede llegar a perjudicar en primer lugar al contribuyente y en segundo a la autoridad fiscal, ya que se considera que el daño que se causa es de orden público porque se ven afectados los intereses de la sociedad.

Por lo que considero que existe la necesidad de establecer dentro de la legislación fiscal la imposición de sanciones por actos u omisiones propios del contador público que generen la imposición de multas por infracciones fiscales o la imposición de penas por la comisión de delitos fiscales, al momento de realizar la contabilidad del contribuyente encaminados a omitir el pago de contribuciones y que hayan sido detectados por la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación.

Toda vez que la legislación fiscal no habla en forma estricta en algún precepto sobre las sanciones que pudieran aplicarse a los contadores públicos por omitir el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente, es necesario asentar algún artículo en el que se maneje exclusivamente dicha responsabilidad, en la que el contador público responda ante el fisco por el incumplimiento de omitir el pago total o parcial de las contribuciones a que se encuentra obligado el contribuyente, y que por su conducta ilícita se genera la imposición de multas y penas por infracciones fiscales o por la comisión de delitos fiscales, respectivamente.

Para lo cual es necesario que se señale de manera estricta dicha responsabilidad, estableciendo las sanciones a que se hará acreedor el contador público por evadir al fisco con o sin el consentimiento del contribuyente, las cuales pueden consistir en sanciones pecuniarias (multas), o bien, hasta por la pérdida de la cédula profesional por no cumplir con los principios éticos a que se encuentran obligados los contadores públicos como todo profesionista.

5.- LA NECESIDAD DE MODIFICAR EL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Con la finalidad de evitar la evasión de contribuciones destinadas a sufragar el gasto público, considero la necesidad de modificar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación por las siguientes circunstancias y apoyado con lo establecido durante todo el desarrollo del presente trabajo.

La legislación fiscal considera como obligación de los contribuyentes el de llevar a cabo una contabilidad, pero al no ser éstos perito en la materia, surge la necesidad de que se establezca dentro de la misma legislación fiscal la obligación de que dicha contabilidad sea llevada a cabo por personas que tengan los conocimientos y la práctica necesaria para llevarla a cabo, para que de esta manera no existan errores en la misma tendientes a evadir el pago de contribuciones.

Por lo que estimo necesario que para evitar la omisión de contribuciones en la contabilidad del contribuyente, se hagan cargo de la misma los contadores públicos, ya que son ellos los que cuentan con los conocimientos y la práctica en la ciencia contable, toda vez que si un contribuyente se dedicare a llevar a cabo su propia contabilidad y no tuviera los conocimientos y la practica necesaria para llevarla a cabo, se cometerían muchos errores tendientes a evadir al fisco, aún y cuando, no actuare con la intención de evadirlo.

Por el contrario si se establece que un contador público sea la persona encargada de llevar a cabo la contabilidad del contribuyente, se evitaría mucho más la evasión de contribuciones, toda vez que se realizaría la misma con mayor cuidado y con toda la pericia necesaria para evitar errores tendientes a evadir al fisco, ya que sería un experto en esta rama del saber humano quien la llevaría a cabo.

Sin embargo, no basta con que se establezca dicha obligación , ya que en ocasiones el mismo contador público puede llegar a evadir al fisco con toda la intención (dolo, mala fe), o con la negligencia, imprudencia o impericia (culpa) perjudicando a su cliente en su economía, libertad corporal y en su prestigio, así como a la misma autoridad fiscal, aún y cuando hubiese actuado con o sin el consentimiento del contribuyente.

Es por ello que surge la necesidad de que se establezca dentro de la legislación fiscal una responsabilidad solidaria, en la cual el contador público responda junto con el contribuyente (el contador público como responsable solidario y el contribuyente como responsable directo) de la omisión total de contribuciones que resulten al momento de llevar a cabo la contabilidad de este último. Con lo cual ejerciendo un poco de coacción se puede llegar a evitar la evasión de contribuciones.

En mi opinión considero que si debe existir dicha responsabilidad, siempre y cuando, no exista consentimiento verbal por parte del contribuyente, ya que de lo contrario sería únicamente responsabilidad de este último el no contribuir al gasto público, por lo que el contador público solamente se deberá hacer acreedor a las sanciones administrativas y/o penales que le imponga la autoridad fiscal y la autoridad judicial, respectivamente, por ayudar al contribuyente a evadir al fisco.

Así de esta manera considero que debe de existir responsabilidad solidaria por parte del contador público cuando:

A) Actúe con toda la intención (dolo, mala fe, lesión) de evadir al fisco al momento de realizar la contabilidad, por lo que tendrá que responder hasta por el monto total de las contribuciones omitidas, y siempre y cuando existan vicios en el consentimiento del contribuyente imputables al contador público.

B) Actúe de manera negligente o de manera imprudencial (culpa), con lo que se ven afectados en primer lugar el contribuyente y en segundo la autoridad fiscal, debido a que el contador público no llevo a cabo la contabilidad con el mayor cuidado y esmero para evitar cometer errores en la misma tendientes a evadir al fisco, por lo que de igual manera tendrá que responder hasta por el monto total de las contribuciones omitidas.

C) Actúe sin los conocimientos y la práctica necesaria para llevar a cabo una buena contabilidad, sobre todo en los casos de contadores públicos recién egresados de la licenciatura y que no cuentan con la pericia suficiente para llevar a cabo una contabilidad, y que por ello cometen errores tendientes a evadir el pago de contribuciones, con lo que afectan a su cliente y al mismo fisco, por lo que debería responder hasta por el total de las contribuciones omitidas.

Es preciso señalar que en estos supuestos no debe mediar consentimiento expreso verbal por parte del contribuyente.

Por lo que considero necesario que se establezca dentro de la legislación fiscal la responsabilidad solidaria en que pueden incurrir los contadores públicos por actos u omisiones propios, dolosos o culposos, que tiendan a evadir al fisco debido a la omisión del pago de contribuciones al momento de llevar a cabo la contabilidad del contribuyente, con lo que resultan afectados tanto este último en su economía, prestigio e incluso en su libertad corporal, como la autoridad fiscal en cuanto a los intereses de la sociedad.

Así de esta manera es pertinente señalar la necesidad de modificar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para que *se reconozca la responsabilidad solidaria* en que puede incurrir el contador público por evadir contribuciones al momento de llevar a cabo la contabilidad del contribuyente, pudiendo quedar de la siguiente manera:

Artículo 26: "Son responsables solidarios con los contribuyentes:

XVIII.- Los contadores públicos por omitir de manera dolosa o culposa el pago total o parcial de contribuciones al momento de realizar la contabilidad del contribuyente, hasta por el monto total de lo omitido, y siempre que no medie consentimiento expreso verbal de este último."

Cabe recalcar que dicha responsabilidad solidaria es independiente de la responsabilidad fiscal y/o penal en que puede incurrir el contador público por actos u omisiones propios que generan la imposición de multas por infracciones fiscales o de penas por la comisión de delitos fiscales.

Lo anterior con fundamento en el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 26 último párrafo: "*La responsabilidad Solidaria corresponderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios*".

Así de esta manera, la responsabilidad solidaria en que incurra el contador público por omitir el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente, es independiente de las sanciones administrativas y/o penales a que pueda hacerse acreedor por actos u omisiones propios que ocasionen infracciones o delitos fiscales, derivados de su conducta ilícita.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERO.- La Responsabilidad y la Obligación son dos conceptos derivados del Deber Jurídico. La responsabilidad es el deber jurídico de reparar los daños ocasionados con motivo de una conducta propia y por excepción ajena, ya sea a consecuencia del incumplimiento de una obligación, por una conducta ilícita, por un hecho delictuoso, o por el empleo de cosas peligrosas aún obrando lícitamente. En tanto que la obligación es el deber jurídico en virtud de la cual uno o varios sujetos llamado acreedor o acreedores, tienen la facultad o crédito para exigir a otro o a otros llamado deudor o deudores, el cumplimiento de una determinada prestación o deuda, la cual puede ser positiva (dar o hacer) o negativa (no hacer) según sea el caso, en virtud de estar vinculados por una relación jurídica.

SEGUNDO.- La Responsabilidad Fiscal es el deber jurídico que tienen los contribuyentes, responsables solidarios y terceros. de reparar los daños ocasionados al fisco con motivo del incumplimiento de obligaciones fiscales y por la comisión de delitos fiscales. La responsabilidad fiscal puede ser directa cuando corre a cargo de la persona que da nacimiento a la obligación fiscal, e indirecta cuando corre a cargo de personas que no dan nacimiento a la obligación fiscal, pero que por su voluntad o por imperio de la ley, asumen tal compromiso.

TERCERO.- La Responsabilidad Solidaria en materia fiscal contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación corre a cargo de personas que vienen a fungir como auxiliares de la autoridad fiscal para observar el cabal y puntual cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, esto es, ya sea que hayan adquirido dicho deber por su propia voluntad o por que las misma legislación fiscal así lo establece, debiendo responder por los daños que le causen al fisco por desacato a las disposiciones legales.

CUARTO.- El Contador Público es el perito en la ciencia contable que cuenta con los conocimientos suficientes para poder obtener y a su vez comprobar información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas, ya sean personas físicas o morales, que soliciten sus servicios, debiendo realizar dicho servicio con toda la ética y responsabilidad profesional que tiene a su cargo.

QUINTO.- La figura del contador público juega un papel muy importante dentro de la relación jurídica tributaria, no como sujeto de la misma, sino más

bien como un sujeto auxiliar de la autoridad fiscal en sus facultades de comprobación, así como auxiliar del contribuyente en la elaboración de su contabilidad.

SEXTO.- La autoridad fiscal cuenta con la facultad para autorizar a contadores públicos la función de emitir dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes. En esta actividad el contador público funge como auxiliar de la autoridad fiscal en sus facultades de comprobación, ya que a través de la opinión que emita en su dictamen pericial, la autoridad fiscal podrá determinar al momento de revisar dicho dictamen, si existen omisiones en el pago de contribuciones a cargo del contribuyente. Es necesario manifestar que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal inician al momento de la revisión del dictamen emitido por el contador público, es por ello, que se considera que esta actividad es únicamente auxiliar de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, toda vez que dicho dictamen tiene el carácter de iuris tantum (salvo prueba en contrario). Además existen sanciones a que se puede hacer acreedor el contador público por emitir un dictamen que se encuentre viciado y que genera la omisión de contribuciones a cargo del contribuyente.

SÉPTIMO.- El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece quienes son considerados responsables solidarios con el contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dicho precepto en su último párrafo establece que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios a excepción de las multas, ello independientemente de las sanciones a que puedan hacerse acreedores los responsables solidarios por actos u omisiones propios.

OCTAVO.- De esta manera son considerados responsables en el cumplimiento de obligaciones fiscales, el sujeto pasivo directo y los responsables solidarios (sujeto pasivo indirecto), debiendo responder ante el fisco por los daños que le ocasionen por su incumplimiento.

NOVENO.- Las disposiciones fiscales establecen la obligación a cargo de los contribuyentes de llevar a cabo la contabilidad de su situación financiera. Sin embargo, surge la necesidad de que la misma sea llevada a cabo por personas que cuenten con los conocimientos y la práctica suficiente, con el propósito de evitar la omisión en el pago de contribuciones al momento de realizarla. Si bien, es obligación y responsabilidad del contribuyente el de verificar que se esté cumpliendo con las obligaciones fiscales a su cargo, también deberían existir obligación y responsabilidad por parte de la persona a la cual le está solicitando la prestación de un servicio profesional, ya sea independiente o subordinado, de

los actos u omisiones que realice tendientes a omitir el pago total o parcial de contribuciones.

DÉCIMO.- Es por ello, que considero necesario que se establezca dentro de la legislación fiscal, además de la obligación de los contribuyentes de llevar a cabo su contabilidad, que la misma sea realizada por personas que sean peritos en la ciencia contable, ya que con ello se evitaría errores tendiente a evadir al fisco.

DÉCIMO PRIMERO.- No obstante lo anterior, considero que, aún y cuando se estableciere dicha obligación, existirían omisiones a cargo del contador público al realizar la contabilidad del contribuyente, por lo que considero necesario que se reconozca dentro de la legislación fiscal, en específico en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, la responsabilidad solidaria en que puede incurrir el contador público por omitir el pago de contribuciones en la contabilidad del contribuyente, por haberse conducido con dolo o culpa, debiendo responder por tal omisión ante el fisco, es decir, el contador público como responsable solidario y el contribuyente como responsable directo. Es necesario señalar que no debe mediar consentimiento expreso por parte del contribuyente, ya que de lo contrario, en mi consideración, sólo respondería el contador público por las infracciones y delitos en que pudiera incurrir por ayudar al contribuyente a evadir al fisco, sin que para ello se haga responsable solidario por las contribuciones omitidas, ya que el contribuyente así lo desea.

DÉCIMO SEGUNDO.- Lo anterior es sin perjuicio de las sanciones administrativas y/o penales a que pueda hacerse acreedor el contador público por actos u omisiones propios en la comisión de infracciones y delitos fiscales, sancionados por la autoridad fiscal y/o penal, respectivamente.

DÉCIMO TERCERO.- De esta manera, deberán ser considerados sujetos en el pago de contribuciones el contribuyente como responsable directo, los responsables solidarios como responsables indirectos, y dentro de estos últimos el contador público por omitir de manera dolosa o culposa el pago total o parcial de contribuciones al momento de realizar la contabilidad del contribuyente, hasta por el monto total de las mismas, y siempre que no medie consentimiento expreso de éste último, todo ello con la finalidad de evitar la omisión de contribuciones, en las que se vean perjudicados, en primer lugar el contribuyente en su economía, prestigio, e incluso en su libertad corporal, y en segundo lugar la autoridad fiscal, ya que se considera que han sido lesionados los intereses de la colectividad.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

1.- ARRIAGA Flores, Arturo, "DERECHO PROCEDIMENTAL PENAL MEXICANO", Editorial Caballeros del Derecho, A.C., México 1986.

2.- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, "DERECHO FISCAL", Editorial Themis, 11ª edición, México 1996.

3.- BEJARANO Sánchez, Manuel, "OBLIGACIONES CIVILES", Editorial Harla, 3ª edición, México 1984.

4.- BORJA Soriano, Manuel, "TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES", Editorial Porrúa, 10ª edición, México 1985.

5.- COCINA, Martínez, Javier, "ÉTICA PROFESIONAL COMPARADA". Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1995.

6.- DE PINA, Rafael, "DICCIONARIO DE DERECHO", Editorial Porrúa, 19ª edición, México 1993.

7.- ELIZONDO López, Arturo, "EL PROCESO CONTABLE", Contabilidad primer nivel, Editorial ECASA, 9ª edición, 4ª. Reimpresión, México 1989.

8.- ELIZONDO López, Arturo, "EL PROCESO CONTABLE", Contabilidad segundo nivel, Editorial ECASA, 5ª edición, 1ª Reimpresión, México 1987.

9.- ELIZONDO López, Arturo, "LA PROFESION CONTABLE, Selección y Desarrollo", Editorial ECASA, 4ª edición, 2ª Reimpresión, México 1987.

10.- GALINDO Garfías, Ignacio, "DERECHO CIVIL" Primer Curso, Editorial Porrúa, 9ª edición, México 1989.

11.- GARCÍA Máñez, Eduardo, "FILOSOFÍA DEL DERECHO", Editorial Porrúa, 7ª edición, México 1994.

12.- GUTIÉRREZ y González, Ernesto, "DERECHO DE LAS OBLIGACIONES", Editorial CAJICA, 5ª edición, México 1982.

13.- H. STANS, Maurice, "MANUAL DEL CONTADOR PÚBLICO" Tomo I, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 1969.

14.- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "AUDITORÍA MONTGOMERY", Volumen I, Edición Ciencia y Técnica, S.A., 1ª edición, 2ª. Reimpresión, México 1989.

15.- LOMELI, Cerezo, Margarita, "DERECHO FISCAL REPRESIVO", Editorial Porrúa, 2ª edición, México 1997.

16.- MABARAK Cerecedo, Doricela, "DERECHO FINANCIERO PÚBLICO", Editorial Serie Jurídica, México 1995.

17.- MARGÁIN Manautou, Emilio, "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Editorial Porrúa, 12ª edición, México 1995.

18.- MARQUEZ Piñero, Rafael, "DERECHO PENAL", Parte General, Editorial Trillas, 2ª edición, México 1990.

19.- MARTÍNEZ Alfaro, Joaquín, "TEORIA DE LAS OBLIGACIONES", Editorial Porrúa, 4ª edición, México 1997.

20.- PAZ Zavala, E., "INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD", Editorial ECASA, 2ª Edición, México 1993.

21.- RODRÍGUEZ Lobato Raúl, "DERECHO FISCAL", Editorial Harla, 2ª edición, México 1995.

22.- ROJINA Villegas, Rafael, "DERECHO CIVIL MEXICANO" Tomo V, Obligaciones, Volumen II, Editorial Porrúa, 5ª edición, México 1985.

LEGISLACIÓN

1.- CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Ediciones Delma, 7ª edición, México 1999.

2.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 13ª edición, México 1999.

3.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 13ª edición, México 1999.

4.- LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, Editorial Porrúa, 50ª edición, México 1997.

5.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 13ª edición, México 1999.

6.- CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, COLECCION CIVIL, Editorial Ediciones Delma, 3ª edición, México 1999.

7.- CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, Editorial Porrúa, 57ª edición, México 1996.

8.- CÓDIGO DE COMERCIO, Editorial Porrúa, 65ª edición, México 1997

OTRAS CONSULTAS.

1.- CHEVEZ, Ruíz, Zamarripa y cía, S.C., Asesores y Consultores en Impuestos, "TOPICOS FISCALES", México, Enero de 1999.

2.- "CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas, Comisión de Etica profesional, octubre de 1979.