

365



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**CAMPUS ARAGÓN**

**"LA IMPORTANCIA DE QUE SE RECONOZCA EN EL  
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LOS  
CONTADORES PÚBLICOS COMO REPRESENTANTES  
FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES  
DIRECTOS ANTE LA AUTORIDAD FISCAL."**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
**P R E S E N T A :**  
ENRIQUE PÉREZ GRANADOS

273422

**ASESOR:  
LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA.**

**ESTADO DE MÉXICO A 28 DE ENERO DE 2000**





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## GRACIAS

*A Dios.*

*Por darme la oportunidad de llegar  
A este momento y por rodearme de  
Personas tan maravillosas.*

*A Mis Padres.*

*Por su apoyo, consejos, espíritu  
de lucha, valores morales, y por ser  
los PADRES más maravillosos del mundo.*

*A Mí.*

*Por la dedicación, empeño, por el espíritu  
de lucha y por todos los grandes esfuerzos  
realizados.*

*A Mis Hermanos*

*Por su ayuda y comprensión, por su apoyo  
en momentos difíciles, por su cariño y protección.  
por que sin su ayuda, ni cariño podría haberlo  
logrado. Infinitas Gracias.*

*A La Lic. Alicia Concepción Rivas G.  
Por sus consejos, valores, enseñanzas.  
por su buen corazón y por ser un gran ser  
humano del cual me siento muy orgulloso y  
afortunado de haberla conocido. Infinitas  
Gracias.*

*A Victor Hugo Barrios C.  
Me faltan palabras para agradecerte todo el  
apoyo, cariño y comprensión que he recibido de ti.  
Gracias por estar ahí.*

*A Luz María Chávez M.  
Por apoyarme, por tu buen corazón, por  
preocuparte por mi, por ser el motivo de tantos  
momentos hermosos en mi vida, pero sobre todo  
por formar parte de mi.*

*A Rosario, Sra. Lucha, Sr. Raymundo y  
Adrián.  
Gracias por llenar mi vida de ilusión y ánimo.  
Por sus bendiciones y por su apoyo incondicional.*

*A Selene*

*Por caminar junto a mi, por tu amor y amistad,  
por ser la ilusión que llena mi vida de alegría, por  
tu apoyo y comprensión.*

*A Jorge*

*Por ser el mejor amigo del cual he aprendido  
muchas cosas de la vida.*

*A Elia, Guillermina, Vanesa, Angy*

*Por su amistad inolvidable. Gracias.*

*A Ramiro.*

*Por ser el mejor de los amigos que dios  
me ha permitido tener en mi existencia.  
Infinitas Gracias por todo lo que he  
aprendido de ti y por todo lo que me has  
brindado.*

*A mi Abuelita*

*Por su ayuda y dedicación, sus consejos  
y guiarme en la vida.*

*A mi Tío Jorge G.*

*Por sus consejos y estar al pendiente de mi.*

*A Lic. Enrique Barajas Rubio  
Por sus enseñanzas, consejos y dedicación en mi  
Vida profesional.*

*A Lic. Mauricio Rueda Chapital.  
Por sus enseñanzas, profesionalismo y por ser  
una gran persona en el sentido más estricto de la  
palabra. Gracias.*

*A Roxana  
Por ser una gran compañera, por tu ayuda,  
humanidad y profesionalismo..*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México  
Por acogerme en sus aulas y por haber hecho  
realidad mi sueño de ser un profesionalista  
egresado de tan digna institución.*

*Gracias*

*A los Catedráticos de la UNAM.  
Por los conocimientos adquiridos.*

*A todas aquellas personas que omiti. Infinitas  
Gracias.*

# INDICE

INTRODUCCIÓN.....	pág.
-------------------	------

## CAPÍTULO 1

### ANTECEDENTES DE LA FIGURA DEL CONTADOR PUBLICO

1.1.- NACIMIENTO DE LA FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO.....	1
1.2.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE CONTADOR PÚBLICO.....	3
1.3.- ASPECTOS ESENCIALES DE LA FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO.....	6
1.3.1.- Marco General de Actuación en Materia Fiscal.....	6
1.3.2.- Como Prestador de Servicios Profesionales.....	7
1.3.3.- Como Perito ante la Autoridad Fiscal.....	12
1.4.- SUJETOS DEL TRIBUTO.....	13
1.5.- Sujeto Activo (Autoridad Fiscal).....	16
1.6.- Sujeto Pasivo (Contribuyente).....	17
1.6.1.- Personas Físicas.....	17
1.6.2.- Personas Morales.....	17
1.7.-Obligaciones de los Contribuyentes para con la Autoridad Fiscal.....	20
1.7.1.- Obligación de Llevar una Contabilidad.....	21
1.7.2.- Obligación de Llevar a cabo Declaraciones, Solicitudes y Avisos.....	21
1.7.3.- Obligación de hacer el Pago de las Contribuciones.....	21
1.7.4.- Necesidad de que se haga a través de un Perito en la materia .....	21

## CAPÍTULO 2

### LA FIGURA JURÍDICA DE LA REPRESENTACIÓN Y LA RESPONSABILIDAD

2.1.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA JURÍDICA DE LA REPRESENTACIÓN.Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA MISMA. ....	24
2.2.-La Representación desde el punto de vista del Derecho Común.....	24
2.2.1.-Obligaciones.....	29
2.2.2.-Funciones .....	29
2.2.3.-Atribuciones.....	29
2.3.- La Representación General.....	32
2.4.- La Representación Especial.....	32
2.5.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA MISMA.....	34
2.6.-Noción Conceptual de la figura de la Responsabilidad.....	34
2.7.- Responsabilidad Civil.....	35
2.8.- Responsabilidad Penal.....	40
2.9.-Responsabilidad Administrativa.....	45



## CAPÍTULO 3

### CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE ACARREA LA MALA ACTUACIÓN DE LOS CONTADORES PÚBLICOS POR NO SER DEBIDAMENTE REGULADA SU ACTIVIDAD PROFESIONAL

3.1- DELITOS FISCALES.....	48
3.2.-Diversos Delitos Fiscales.....	51
3.3.-Noción conceptual del Delito de Defraudación Fiscal.....	55
3.4.-Delitos Equiparables al Delito de Defraudación Fiscal.....	60
3.5.-Uso de Engaños ante la Autoridad Fiscal.....	61
3.6.- En ejercicio de su facultad de comprobación la autoridad fiscal ha determinado que el contribuyente ha evadido al fisco.....	64
3.7.- Casos Prácticos de carácter penal en los que la Autoridad Fiscal ha determinado la Comisión del Delito de Defraudación Fiscal.....	64

## CAPÍTULO 4

### LA IMPORTANCIA DE QUE SE RECONOZCA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO REPRESENTANTES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES DIRECTOS ANTE LA AUTORIDAD FISCAL

4.1.- Análisis Jurídico-Dogmático del Código Fiscal de la Federación en cuanto a la Regulación de las Figuras de la Representación y la Responsabilidad.....	72
4.2.- Estudio Dogmático de las Relaciones Jurídicas existentes en la actualidad entre los Contadores Públicos, los Contribuyentes y la Autoridad Fiscal, y de las relaciones Jurídicas que deberían de existir jurídicamente hablando para ser reguladas en el Código Fiscal de la Federación.....	85
4.3.- Relación Jurídica Contribuyente-Contador Público.....	85
4.3.1.- El papel del Contador Público en ejercicio de sus funciones ante el contribuyente.....	85
4.4.-Derechos y obligaciones del los Contadores.....	87
4.5.-Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes.....	89
4.5.1.- Estudio del Marco Jurídico existente entre los Contribuyentes y los Contadores Públicos.....	90
4.6.-Relación Obrero-Patronal.....	90
4.7.-Prestación de Servicios Profesionales Independientes (Honorarios).....	92
4.8.-Relación Jurídica Contribuyente-Autoridad Fiscal.....	93
4.9.-Relación Jurídica Contadores Públicos-Autoridad Fiscal.....	94
4.10.- El Reconocimiento de una Representación por parte de la Autoridad Fiscal a cargo de los Contadores Públicos.....	95
4.11.- El Reconocimiento de una Responsabilidad Directa por parte de la Autoridad Fiscal a cargo de los Contadores Públicos.....	95

4.12.- Requisitos que deben de reunir los Contadores Públicos para fungir como Representantes Fiscales de los Contribuyentes.....	96
4.13.- Operación y Funciones de los Contadores Públicos como Representantes Fiscales.....	97
4.14.-Obligaciones y Responsabilidades de los Contadores Públicos como Representantes Fiscales para con la Autoridad Fiscal.....	98
4.15.- Situaciones por las que puede proceder la cancelación de los Representantes Fiscales.....	99
CONCLUSIONES.....	101
BIBLIOGRAFÍA.....	106

## INTRODUCCIÓN

Tal parece que la materia de Derecho Fiscal, propia del Licenciado en derecho, ha sido abandonada casi en su totalidad por este profesionista, toda vez que los Contadores han ido ganando terreno en esta rama del saber humano ello quizá debido a que se ha seguido la falsa apreciación de que dentro de esta materia se analizan puras cuestiones financieras, así como matemáticas, siendo la realidad que no es así, pues precisamente se ha creado el Código Fiscal de la Federación así como demás leyes complementarias para el ejercicio de las funciones propias del Licenciado en derecho, claro sin dejar a un lado que también dentro de la materia en cuestión tienen conocimiento los contadores, pero sigo insistiendo que el campo de estudio de esta materia es propio del Licenciado en Derecho.

Pese a ello, dentro del presente trabajo de investigación de tesis se tiene como una de sus finalidades el alentar al estudiante de la Licenciatura en Derecho, al estudio y trabajo del Derecho Fiscal ya que se trata de un tema interesante en el cual se analiza de manera profunda la importancia de regular situaciones concretas a cerca de la materia en cuestión.

Luego entonces como se verá durante el desarrollo del presente trabajo que verdaderamente el derecho fiscal es tan amplio e interesante que se tiene que ganar terreno en esta materia y no dejarla en el olvido, toda vez que el propio estudiante de la licenciatura en derecho se ha interesado mas en las materias: Penal, Civil, Familiar, Mercantil, o bien, corporativa, dejando esta materia a otros profesionistas, pues dentro de la multicitada materia se tienen que tratar forzosamente situaciones jurídicas que otro profesionista no puede realizar.

Sin embargo, y aunado a lo anteriormente establecido el punto medular de la presente tesis es el Contador Público, que como perito en la materia contable, administrativa y financiera debe realizar actividades dentro de este campo del Derecho Fiscal, pero no específicamente jurídicas sino contables en el auxilio de los contribuyentes durante el proceso de recaudación y entrega de contribuciones establecidas en ley.

Pese a ello y como ya lo he establecido el Licenciado en Derecho le ha dejado estas cuestiones al Contador sintiéndose éste como todo un "jurista", sin embargo les diría en términos populares **zapatero a tus zapatos**.

Así de esta manera, se analizara durante el desarrollo del presente trabajo el marco de actuación del Contador Público, así como las características propias de este profesionista como perito dentro de su marco de actuación, las relaciones existentes entre el Contador Público y Contribuyentes, Contribuyentes y Autoridad Fiscal, y los Contadores Públicos y Autoridad Fiscal.

Siendo el tema central del presente trabajo el Contador Público, aunado a ello lo que se pretende es que la autoridad fiscal lo reconozca como representante fiscal de los contribuyentes en el proceso de recaudación de tributos a que se encuentran obligados dichos contribuyentes, de conformidad con el numeral 31 en su fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que como se verá durante el desarrollo de la presente tesis, no se encuentran reguladas situaciones de esta índole dentro de las leyes fiscales que se analizaran, con lo que se perjudica al sujeto del tributo, afectando severamente la esfera jurídica de los contribuyentes por parte de la Autoridad Fiscal.

Es de esta manera, que como se pretende reconocer al Contador Público como **REPRESENTANTE FISCAL** de los contribuyentes en el proceso de recaudación de contribuciones establecidas en ley, y aunado a ello se finque una **RESPONSABILIDAD DIRECTA** a cargo de dichos Contadores, en caso de que la Autoridad Fiscal determine la evasión al Fisco Federal a consecuencia de dicho proceso de recaudación, luego entonces se analizaran las figuras de la Representación así como de la Responsabilidad desde sus diversas modalidades.

Así mismo, para un mejor entendimiento al lector y a manera de dar seguimiento a la secuela del estudio del tema de la presente tesis, se analiza de manera genérica los diversos delitos fiscales contemplados en el Código Fiscal de la Federación, analizando además algunos casos prácticos de carácter penal en los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha determinado que se cometido el Delito de Defraudación Fiscal, a fin de que el lector saque sus propias conclusiones dentro de lo que pasa en la practica procesal a cerca de las situaciones actuales en cuanto al entorno de la recaudación de contribuciones y la manera en que actúa dicha Secretaría.

Por último se argumenta una propuesta en la que se analizan las relaciones existente en la actualidad entre el Contador Público, Contribuyente y Autoridad Fiscal, determinando a manera de iniciativa de ley un proyecto en los que la secretaría de Hacienda y Crédito Público debe tomar en cuenta para una mejor regulación del proceso recaudatorio de contribuciones, evitando la evasión fiscal, y sobre todo darle una mayor protección al Contribuyente a manera de no afectar su esfera jurídica.

## CAPÍTULO 1

### ANTECEDENTES DE LA FIGURA DEL CONTADOR PUBLICO

1.1.- NACIMIENTO DE LA FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO

1.2.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE CONTADOR PÚBLICO

1.3.- ASPECTOS ESENCIALES DE LA FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO

1.3.1.- Marco General de Actuación en Materia Fiscal

1.3.2.- Como Prestador de Servicios Profesionales

1.3.3 - Como Perito ante la Autoridad Fiscal

1.4 - SUJETOS DEL TRIBUTO

1.5.- Sujeto Activo (Autoridad Fiscal)

1.6.- Sujeto Pasivo (Contribuyente).

1.6.1.- Personas Físicas

1.6.2.- Personas Morales

1.7.- Obligaciones de los Contribuyentes para con la Autoridad Fiscal

1.7.1.- Obligación de Llevar una Contabilidad

1.7.2.- Obligación de Llevar a cabo Declaraciones, Solicitudes y Avisos

1.7.3.- Obligación de hacer el Pago de las Contribuciones

1.7.4.- Necesidad de que se haga a través de un Perito en la materia

## 1.1.- NACIMIENTO DE LA FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO

Haciendo un breve recorrido por la historia de la humanidad y de las profesiones, podemos decir que desde la civilización del propio hombre, esto es, desde los tiempos antes de Cristo, apreciamos que la actividad de la contabilidad es tan antigua como la propia civilización, pues entre los más antiguos escritos de la humanidad encontramos las cuentas de los Sacerdotes Sumerios en los años 3,000 a.C. aproximadamente, estableciéndose de esta manera dicha actividad como una forma muy elemental y primitiva de contabilidad, que con el correr de los años se convirtió en una base de estados financieros tanto internos como externos de la propia humanidad.

Por otro lado, se afirma que los banqueros Griegos fueron famosos en Atenas ejerciendo su influencia en todo el Imperio. De ellos se dice que llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara, su habilidad y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para examinar las cuentas de la Ciudad.

En México, así como en el resto del mundo el hombre a fin de satisfacer sus necesidades primordiales recurrió a lo que hoy día conocemos como el **TRUEQUE** o **PERMUTA** en el cual se intercambiaban mercancías, tales como animales, granos, ornamentos, metales, etc. trasladándose de un lugar a otro a fin de llevar a cabo dicho intercambio, estableciéndose dichas mercancías como una unidad de valor, con lo cual posteriormente se da origen a la moneda, valorizando el potencial económico de cada persona de acuerdo a la cantidad de monedas que tenían en su poder.

Al valorizar el potencial económico de cada persona de acuerdo a la cantidad de monedas obtenidas y en un principio al realizar la actividad del trueque o permuta puedo deducir de esta manera otras formas más civilizadas de contabilidad.

Por otra parte, la *Historia de la profesión de la contaduría pública, hacia el siglo XV ó XVI* en Europa es probable que se haya dado a través de un apto tenedor de libros, el cual ofrecía sus servicios a un mercader italiano que, después de adquirir reputación y habilidad era consultado por otros que necesitaban de su consejo para el manejo de los registros de sus transacciones, era entonces el tenedor de libros una persona experta en cuentas y cuando dedicó sus servicios a más de un cliente se convirtió en un Contador Público.

Fue entonces en Venecia en 1581, cuando por primera vez se reconoce como ocupación especializada la de llevar registros de contabilidad al organizarse el primer Colegio de Contadores, en el cual el solicitante debía pasar por un periodo de seis años como aprendiz de un contador y posteriormente someterse a un examen.

Tomando en consideración que la actividad de la contaduría iba creciendo considerablemente, a raíz de las necesidades del propio hombre, esta actividad sin duda aún se encontraba en la infancia.

Sin embargo es hasta el siglo XVIII cuando se intensifica y nace en sí la profesión de la contabilidad, ya que a raíz de la Revolución Industrial hubo una gran influencia decisiva por parte de Inglaterra al poner en movimiento la maquinaria que en aquel entonces vino a revolucionar al mundo y sobre todo al capital, basada en nuevos productos derivados de la investigación científica, toda vez que los primeros ferrocarriles y empresas de servicios públicos que empezaron a funcionar con esta maquinaria fueron administrados, financiados y vigilados por Contadores Públicos, dándose de esta manera la exigencia de la contabilidad para llevar el control financiero que surgía del movimiento industrial revolucionario.

A mediados del siglo XIX la profesión de la contabilidad desde el punto de vista de la información financiera fue reconocida a nivel Ley al aceptarse que los asuntos económicos estaban creciendo de manera compleja, es por ello que los informes y estados financieros eran asuntos que requerían del conocimiento de expertos en materia contable a fin de poder manejar toda la información financiera-contable que en aquel entonces daba mucho que decir.

Asimismo a partir de aquel siglo y a través de los años la profesión contable ha ido en aumento espectacular, ello debido en gran parte a la productividad industrial a través de la fabricación en masas y a la influencia gubernamental en el campo de los negocios a través de la recaudación de impuestos y reglamentaciones respectivamente.

En específico se dice que a través de la influencia gubernamental se tuvo la idea de *atestiguar* a través de un experto en conocimientos contables el hacer auditorías independientes de los accionistas mediante un informe objetivo y autónomo sobre lo que se había hecho con el dinero de dichos accionistas, esto a través de un resumen de los expertos en contabilidad

La Contaduría moderna tiene su antecedente más representativo en el descubrimiento de la partida doble,<sup>1</sup> ubicado en las postrimerías de la Edad Media y considerado desde entonces como la esencia de la contabilidad.

---

<sup>1</sup>La Partida Doble consiste en la necesidad del propio hombre de conservar sus bienes y el debido aprovechamiento óptimo de los mismos. es decir, es el planteamiento contable en que se basa el método de registro y procesamiento de datos financieros y obtener de esta manera la información financiera deseada. Antonio Méndez Villanueva. **“TEORÍA Y PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD. PRIMER CURSO”**, Editorial U.N.A.M., 1º edición, México 1973. pág.



Por el contrario, en nuestros tiempos la contaduría pretende aportar herramientas de precisión aplicables tanto al ámbito de los negocios públicos como de los privados, con el propósito de abrir mejores caminos y orientar la toma de decisiones. Así, puede afirmarse que el contador, dentro de un marco ético y legal, contribuye día a día al progreso material e intelectual del México de hoy y prácticamente no existe área de la vida económica nacional, ya sea el mercado de valores, la fijación de tasas de interés, la determinación de costos y beneficios, la recaudación fiscal de contribuciones, la elaboración del presupuesto público, por citar algunos, donde no intervenga el contador, cuyos servicios son imprescindibles en la actualidad.

## 1.2.- NOCIÓN CONCEPTUAL DEL CONTADOR PÚBLICO

Una vez determinada a través de la historia lo importante que es la contabilidad en nuestros días y al haber alcanzado el rango de profesión, en primer término considero necesario, saber o por lo menos tener un conocimiento genérico de lo que es la *CONTABILIDAD*. Para tal efecto, esta rama del saber ha sido definida de múltiples maneras tal y como ha sucedido con las demás ramas sujetas a estudio, como lo son el Derecho, la Medicina, la Psicología y demás ciencias, que de acuerdo a los diferentes criterios de los grandes catedráticos es como se han ido formando los razonamientos conceptuales de estas disciplinas.

Es así como se ha definido a la Contabilidad de la siguiente manera:

Para el maestro Marcos Sastrías Freudenberg, la contabilidad es: **“La ciencia que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afecten el patrimonio de los comerciantes individuales o empresas organizadas bajo la forma de sociedad mercantil”**<sup>2</sup>

La Facultad de Comercio y Administración en su Manual del Contador Público, tomo I, nos hace mención que el Filósofo John Locke alguna vez dijo, que: **“la Contabilidad es un asunto de razón más no de aritmética”**<sup>3</sup> De tal comentario considero que la contabilidad en efecto puede ser una cuestión de razón, toda vez que al analizar las cuestiones financieras de los contribuyentes se debe en primer término a los razonamientos que de la documentación financiera se haga, pero sin dejar a un lado y mucho menos sin quitarle peso a las cuestiones aritméticas.

---

<sup>2</sup>Freudenberg Sastrías Marcos. *CONTABILIDAD PRIMER CURSO*. Editorial Esfinge, 1º edición, México 1960, pág. 9

<sup>3</sup>*MANUAL DEL CONTADOR PÚBLICO*. Facultad de Comercio y Administración. U.N.A.M., Editorial Facultad de Comercio y Administración Tomo I, Tercera Edición. México 1981, pág 9.

Lo anterior debido a que si un contador realiza sus estados financieros en base a la pura razón, las cuestiones aritméticas saldrían sobrando y la pura razón no nos llevaría a los fines deseados que son llevar a cabo los informes financieros de los contribuyentes de manera correcta para de esta manera deslindarnos de toda clase de responsabilidad. Siendo de tal manera este criterio no aceptado para los fines didácticos del presente trabajo de tesis.

Así mismo, un comité del Instituto Americano de Contadores Públicos ha definido a la contabilidad 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."**<sup>4</sup>

Ante tal noción de lo que es la contabilidad a un criterio muy personal, dejando al lector sus propias conclusiones, carece de los fundamentos básicos para conceptuar una determinada rama del saber humano, toda vez que si bien es cierto es un arte, al menos para ellos; esta rama no deja de ser una disciplina de estudio relativa a las cuestiones total y puramente financieras y no al menos en parte como lo hacen saber. Así mismo, no sólo se trata de interpretar los resultados sino de verificar y constatar de manera fehaciente que dichos resultados sean los más correctos, pues si nos dejamos llevar por la pura interpretación, entonces lo haríamos sin lugar a duda siempre a nuestro favor y ello acarrearía problemas ante la autoridad tributaria, y lo que se busca es precisamente evitar toda clase de conflictos ante dicha autoridad.

De este modo y de acuerdo a los conceptos anteriormente mencionados podríamos definir de manera personal a la contabilidad de la siguiente manera:

***Es una disciplina Profesional formada de principios, reglas, métodos, criterios, postulados y razonamientos tendientes a la obtención, comprobación e interpretación de informes de carácter financiero, a fin de obtener los resultados deseados dentro un proceso contable sobre transacciones celebradas por entidades económicas.***

Partiendo del concepto antes mencionado, debemos entender por entidad económica a toda aquella persona ya sea física o moral que lleve a cabo actividades y produzca beneficios de carácter económico.

---

<sup>4</sup>MANUAL DEL CONTADOR PÚBLICO. Op Cit., pág 9.

Así mismo, del concepto antes referido podemos establecer que existen diferentes campos de actuación profesional de la contaduría o contabilidad, los cuales son el campo público o privado; siendo el campo de la contaduría pública en el cual nos abocaremos en específico en el presente trabajo de investigación de tesis; por lo cual de esta manera definiremos al Contador Público como:

*Un profesional que cuenta con los conocimientos científicos, técnicos y especializados en la rama de la contaduría, suficientes para prestar sus servicios independientes al público, tendientes a la sistematización, valuación, procesamiento y evaluación de información financiera, así como de su análisis, interpretación y comprobación.*

Analizaremos por consiguiente esta definición:

1.- El Contador Público debe ser un profesional en todo sentido de la palabra, reuniendo todos aquellos requisitos **Académicos** (Título y Cédula Profesional), **Sociales** (Basadas en su ética profesional), **Legales** (Tipificadas en el artículo 25 de la Ley Reglamentaria del artículo 5° Constitucional) e **Intelectuales** (Mostrando su capacidad satisfactoria en la materia);

2.- Como ya se hizo referencia dicha actividad del Contador Público debe ser tendiente a:

- a).- **SISTEMATIZAR.**- Implementando y diseñando sistemas de información financiera.
- b).- **VALUAR.**- Determinando el valor monetario de obligaciones y el pago de las mismas, así como del patrimonio, de los ingresos, costos, gastos, utilidades y/o pérdidas, formulando los presupuestos financieros y fiscales;
- c).- **PROCESAR.**- Los estados financieros y declaraciones fiscales registrando, captando y clasificando las operaciones de carácter fiscal.
- d).- **EVALÚAR.**- Interpretando los estados e informes financieros.
- e).- **ANÁLIZAR.**- Los informes financieros de manera genérica a fin de verificar la fidelidad y veracidad de los resultados obtenidos.

f).- **INTERPRETAR.**- Los informes financieros de manera genérica conducentes a mostrar la situación económica y financiera de los contribuyentes.

g).- **COMPROBAR.**- Que los resultados obtenidos sean los verídicos y exactos que puedan satisfacer al cliente y a la autoridad fiscal.

Por último podemos decir que en América se denomina Contador Público a aquella persona física que ofrece sus servicios profesionales al público en general y Contador Privado" al que limita sus servicios exclusivamente, o por lo menos en su mayor parte, a una empresa determinada por parte del personal de la misma.

### **1.3.- ASPECTOS ESENCIALES DE LA FIGURA DEL CONTADOR PÚBLICO**

#### **1.3.1.-MARCO GENERAL DE ACTUACIÓN EN MATERIA FISCAL**

Se ha dicho y así lo es, que la materia fiscal es propia de los Licenciados en Derecho, toda vez que ésta es una rama referente al establecimiento de tributos, esto es, de los impuestos, derechos, contribuciones y contribuciones especiales, así como de las relaciones jurídicas entre la Administración y los Particulares con motivo del cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos contenciosos que puedan surgir, así como de las sanciones establecidas para su violación.

El terreno fiscal ha sido pisado ya con mayor frecuencia por los contadores públicos, lo cual lo induce de igual manera, que al licenciado en derecho a la búsqueda de la equidad, de la justicia y del respeto a la ley.

Sin embargo, lamentablemente poco a poco la materia fiscal, propia del licenciado en derecho ha sido abandonada por éste, ya que se ha ido llevar por la falsa apreciación de que en ámbito fiscal se manejan puras cuestiones matemáticas-financieras, lo cual es falso y es por tal motivo que el campo fiscal lo hemos dejado en manos de los contadores. Espero que al realizar el presente trabajo, el lector Licenciado en Derecho se interese sobre esta materia que es tan rica en conocimientos y contenido, al tener un gran campo de investigación y estudio, sin embargo este tema lo analizaremos más adelante en los subsecuentes capítulos.

Así, dentro del campo de actuación del Contador Público podemos establecer que éste tiene un gran campo de actuación, pero en específico lo que es en materia fiscal el Contador Público puede desempeñarse como:

**1.- AUDITOR EXTERNO** - Comprobando la información financiera del Contribuyente, con el propósito de emitir un juicio profesional

- 2.- **CONSULTOR CONTABLE.-** Asesorando de manera genérica en materia de contabilidad y auditoría
- 3.- **CONSULTOR FINANCIERO.-** Asesorando de manera específica en materia de obtención y aplicación de recursos materiales
- 4.- **CONSULTOR FISCAL.-** Asesorando de manera específica en materia del cumplimiento de obligaciones tributarias, elaborando los estados financieros y declaraciones fiscales
- 5.- **PERITO CONTABLE.-** Actuando como experto contable en la verificación de conflictos de origen contable fiscal, así como para dictaminar informes financieros verídicos

Estos campos son en los cuales un Contador Público puede establecer su ámbito profesional de trabajo, es decir, de manera independiente; con lo cual se dice que un contador desarrolla su actividad de manera independiente cuando en forma individual o en asociación con otros colegas, monta un despacho abierto y contrata libremente sus servicios, recibiendo como contraprestación una remuneración económica en calidad de honorarios profesionales.

De esta manera podemos determinar que el campo de actuación de un Contador Público en materia fiscal lo encamina como ya se dijo en un principio a la búsqueda de la justicia, de la equidad y del respeto a la ley en virtud de que presta sus servicios al público en general, tomando en consideración su ética profesional.

### **1.3.2.- COMO PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES**

En primer lugar debemos precisar el término Ejercicio Profesional y para tal efecto el artículo 24 de la "Ley de Profesiones" nos dice: ***"Se entiende por ejercicio profesional para los efectos de esta ley la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto, o la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión, aunque sólo se trate de simple consulta o la ostentación de carácter del profesionista por medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o de cualquier otro modo. No se reputará ejercicio profesional cualquier acto realizado en los casos graves con propósito de auxilio inmediato"***.

En conjunto con lo anterior, el numeral 2608 del Código Civil para el Distrito Federal establece: ***"Los que sin tener el título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además de incurrir en las penas respectivas no tendrán derecho a retribución por los Servicios Profesionales que hayan prestado"***.

Dicho lo anterior el Contador Público al prestar sus servicios profesionales debe, por consiguiente, reunir determinadas características y requisitos para con su cliente, o bien, como diría el maestro Marcos Satrias que: *“para llevar el registro de operaciones se deberá observar ciertas reglas y procedimientos, los cuales constituyen los principios fundamentales de la contabilidad y para conocer la situación económica del negocio en un momento dado, así como de las ganancias y/o pérdidas que se hubieren realizado, se formulan lo que conocemos como estados financieros.”*<sup>5</sup>

Nos habla de reglas y procedimientos que influyen directamente en la personalidad profesional del contador; por lo que pasemos a analizar las características personales del contador de la siguiente forma:

- ♦ **CARACTERÍSTICAS GENERALES:** Son aquellos requisitos intelectuales que deben de reunir todo profesionista que ejerce una determinada actividad profesional tales como la disposición y aptitud de comprender, captar, evaluar y aplicar sus conocimientos, así como tener siempre el hábito de estudiar.
- ♦ **CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS:** Son aquellas cualidades que se deben reunir para desarrollar su actividad de la mejor manera, de tal modo que exista motivación, imaginación, crítica, cooperación, análisis y adaptación dentro de la labor de trabajo.
- ♦ **CARACTERÍSTICAS PARTICULARES:** Son aquellas aptitudes que demanda toda profesión y que al caso que nos ocupa son la capacidad de manejar cifras, símbolos, conceptuar y clasificar datos financieros, identificar, procesar y expresar con exactitud la información financiera, así como tener la capacidad de desarrollar trabajos laboriosos y rústicos por todo el tiempo que sea necesario.

Además de reunir estas características debe también reunir los requisitos de ley, siendo éstos los referentes a los artículos 5° constitucional, del 2606 al 2615 del Código Civil para el Distrito Federal de aplicación supletoria a la materia mercantil, la Ley Reglamentaria del artículo 5° Constitucional (Ley de Profesiones), pudiéndose aplicar además las disposiciones relativas al Contrato de mandato.

A mayor abundamiento, es menester transcribir algunos de los artículos que se mencionan:

Artículo 5° Constitucional.- “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial

<sup>5</sup>Freudenberg Satrias Marcos. Op. Cit., pag. 9.

La ley determinará en cada Estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban de llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo

#### ARTÍCULOS RELATIVOS AL CÓDIGO CIVIL

2606.- El que presta y el que recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida para ellos.

2607.- Cuando no hubiere habido convenio, los honorarios se regularán atendiendo juntamente a las costumbres del lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a la del asunto caso en que se prestaren, a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio y a la reputación profesional que tenga adquirida el que lo ha prestado. Si los servicios prestados estuvieren regulados por arancel, éste servirá de norma para fijar el importe de los honorarios reclamados.

2610.- El pago de los honorarios y las expensas, cuando las haya, se hará en el lugar de la residencia del que ha prestado los servicios profesionales, inmediatamente que preste cada servicio, o al fin de todos, cuando se separe el profesor o haya concluido el negocio o trabajo que se le confirió.

2614.- Siempre que un profesor no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar oportunamente a la persona que lo ocupe, quedando obligado a satisfacer los daños y perjuicios que se causen, cuando no diere aviso con oportunidad. Respecto de los abogados, se observará además lo dispuesto en el artículo 2589.

2615.- El que preste servicios profesionales sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

#### ARTÍCULOS RELATIVOS A LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 5º CONSTITUCIONAL

ARTICULO 2º: Las Leyes que regulan campos de acción relacionados con alguna especialidad profesional determinarán cuáles son las actividades profesionales que necesitan título y cédula para su ejercicio.

ARTÍCULO 4: El Ejecutivo Federal, previo dictamen de la Dirección General de Profesiones, que lo emitirá por conducto de la Secretaría de Educación Pública, y oyendo el parecer de los colegios de profesionistas y de las comisiones técnicas, que se organicen para cada profesión, así como de las ramas correspondientes, y los límites para el ejercicio de las mismas profesiones.

ARTÍCULO 8º: Para obtener título profesional es indispensable acreditar que se han cumplido los requisitos académicos previstos por las leyes aplicables.

En consecuencia definiré al Contrato de Prestación de Servicios ya sea independiente o subordinado como: ***Un Contrato en virtud del cual una persona llamado Prestador –profesor en los términos del Código Civil– se obliga a prestar sus servicios profesionales a otra llamada cliente, quien a su vez se obliga a pagar como contraprestación los honorarios pactados.***

Así mismo el Contador Público debe de observar siempre y en todo momento buenas relaciones para con su cliente, debiendo:

- 1.- Comprender las necesidades del cliente;
- 2 - Sugerir y aplicar soluciones concretas;
- 3.- Presupuestar y cobrar honorarios razonables;
- 4.- Tener una comunicación permanente con su cliente;
- 5.- Tratar siempre al cliente con cortesía;
- 6.- Discutir a satisfacción del cliente, el contenido de los informes;
- 7 - Contar con oficinas apropiadas;
- 8.- Expedir al cliente la información y documentación necesaria que requiera;
- 9.- Guardar el secreto profesional, sobre las cuentas de su cliente

Es de esta manera que el Contador Público al prestar sus servicios profesionales mediante la retribución de honorarios debe de observar por consiguiente determinadas reglas en el trato interpersonal con sus clientes.

Por otra parte y siguiendo las bases del contrato de prestación de servicios profesionales estableceremos las características propias de dicho contrato.

***ES BILATERAL.***- Toda vez que ambas partes (Profesor-Cliente) **se obligan**, por un lado al préstamo de un servicio profesional determinado y al pago de una contraprestación en moneda denominadas honorarios por el otro.

***ES ONEROSO.***- En virtud de que se generan beneficios y gravámenes recíprocos

***ES PRINCIPAL.***- Al ser un contrato que para su perfeccionamiento no requiere de otro accesorio.

***ES DE TRACTO SUCESIVO.***- Toda vez que las obligaciones se cumplen a través del tiempo, siendo pocas veces instantáneo.



Así mismo para el perfeccionamiento del contrato en cuestión, se requiere además de *ELEMENTOS ESENCIALES Y ELEMENTOS DE VALIDEZ*, que de acuerdo al artículo 1794 del Código Civil para el Distrito Federal, los elementos de validez son:

**ARTICULO 1794.- Para la existencia del Contrato se requiere:**

**I.- CONSENTIMIENTO**

**II.- OBJETO QUE PUEDA SER MATERIA DEL CONTRATO**

Analizaremos este artículo:

**CONSENTIMIENTO.-** Es un aspecto *intuitu personae*, es decir, un fenómeno subjetivo del individuo que lo impulsa a exteriorizar el acto jurídico que desea celebrar. Esta figura tiene como elementos LA OFERTA Y LA ACEPTACIÓN.

**OBJETO -** Esta figura consiste en la realización de hechos física y jurídicamente posibles, que como ya se hizo referencia lo constituye la prestación de un servicio profesional y la obligación recíproca de pagar como contraprestación los honorarios pactados.

El objeto lo podemos clasificar en:

**OBJETO DIRECTO:** Traducido en crear, transferir, modificar, extinguir derechos y obligaciones.

**OBJETO INDIRECTO:** Traducido en un Dar, Hacer o no Hacer.

Asimismo por otro lado y a contrario sensu al numeral 1795 del Código Civil para el Distrito Federal, los elemento de validez son:

**I.- CAPACIDAD DE LAS PARTES:** Es la aptitud de tener derechos y obligaciones . Pudiendo ser estudiada desde dos puntos de vista:

a).- *Capacidad de Goce:* Es la aptitud de tener derechos y obligaciones (esta todo mundo la tiene)

b).- *Capacidad de Ejercicio.-* Es la aptitud de tener derechos y obligaciones y hacerlos valer por sí mismos (esta no todo mundo la tiene).

**IV.- AUSENCIA DE VICIOS.-** Como en todo contrato no debe existir Dolo, Mala Fe, Violencia, ni Lesión.

*V.- LICITUD EN EL OBJETO.-* Esto es que no vaya en contra de las leyes, del orden público o de las buenas costumbres.

*VI.- FORMA.-* En cuanto a este requisito, el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales existe plenitud de libertad para la celebración del mismo y por lo tanto el consentimiento puede otorgarse verbalmente o por escrito.

Estos son los principales puntos referentes a la prestación de servicios profesionales de un Contador Público y que van ligados al tema subsiguiente a tratar, toda vez que el contador al ser un **perito en la materia**, se presupone que cuenta con los requisitos y características que acabamos de mencionar con lo que pasaremos a analizar el tema siguiente.

### **1.3.3.- COMO PERITO ANTE LA AUTORIDAD FISCAL**

Como ya se ha establecido en el capítulo referente a la historia de la profesión contable, a medida que ésta actividad fue evolucionado se reconoció que es un área muy compleja y que por lo tanto se requería necesariamente del apoyo de gente experimentada en las cuestiones financieras, es por ello que el Contador Público que habitualmente ejerce la materia fiscal tenga que ser un verdadero especialista a fin de poder auxiliar a aquellas personas que requieren de sus servicios para poder actuar ante las autoridades fiscales correspondientes.

Así como en materia civil, penal, laboral, etc., se requiere de peritos ya sea en grafoscopia, dactiloscopia, medicina forense, peritos arquitectos, peritos en avalúos, etc., a fin de constatar fehacientemente lo que se pretende demostrar, así también en materia fiscal se requiere de peritos contables a fin de determinar de manera verídica los resultados de la información financiera de los contribuyentes.

Se requiere de gente que esté preparada profesionalmente para actuar en nombre y representación de los propios contribuyentes ante las autoridades fiscales respectivas a fin de poder determinar el monto, pérdidas y/o utilidades de los ingresos obtenidos respecto de las obligaciones jurídico-tributarias que se tienen con la autoridad fiscal.

Es por tal razón que se ha convertido en una necesidad imperiosa que el Contador Público especialista en materia fiscal se encuentre debidamente capacitado, experimentado y actúe bajo principios y normas éticos, ya que un contribuyente no cuenta con los conocimientos plenos que se requieren para llevar una contabilidad ante la autoridad tributaria, al ser una materia muy compleja y que necesariamente se requiere de peritos en la materia a fin de poder hacer los trámites correspondientes ante dicha autoridad, ya que mediante mandato de Ley se deben de observar determinadas reglas específicas para quienes tienen la obligación de llevar una contabilidad, esto de

conformidad con los artículos 28 del actual Código Fiscal de la Federación y 26 a 29 de su Reglamento.

#### 1.4.- SUJETOS DEL TRIBUTO

Al ser nuestro derecho fiscal un conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones, contribuciones especiales (contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social) y a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo del cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos contenciosos que pudieran surgir, así como de las sanciones establecidas para su violación, se establece que esta es la rama encargada de resolver controversias entre el fisco federal y los contribuyentes para el cobro de los impuestos.

Ahora bien, es necesario definir ¿qué es un impuesto?, ¿qué es una contribución y como se clasifican éstas? y ¿dónde se encuentran regulados?, así como ¿quiénes pueden ser sujetos de una tributo? y ¿quién se encuentra facultado para cobrarlos?

Al respecto nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° fracción I, define al **impuesto** como: **“Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”**

Por otra parte el maestro Rodríguez Lobato, define al impuesto como: *“La prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellos contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”*.<sup>6</sup>

Así mismo el artículo en cuestión establece que **las contribuciones se clasifican en:**

**IMPUESTOS:** Mismos que han quedado detallados en el punto inmediato anterior

**APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

**CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:** Son las establecidas en ley a cargo de *personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas, y*

<sup>6</sup>Raúl Rodríguez Lobato. **“DERECHO FISCAL”**, Editorial Harla, 2° edición, México 1986 pág

**DERECHOS:** Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados, tratándose de las previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Pero **¿En qué medida hay que pagar las contribuciones?**, al respecto se han establecido diversos principios teóricos para el establecimiento de las contribuciones a pagar por parte de los contribuyentes, que se aplican de manera genérica a todos los tributos siendo estos principios los siguientes:

- ◆ **PRINCIPIO DE GENERALIDAD:** Significa que la contribución se aplique a todas las personas (físicas y morales) cuya situación particular coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley.
- ◆ **PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD:** Esto significa que los contribuyentes que se encuentran colocados en la misma hipótesis contenida en la Ley, se les impondrán obligaciones iguales.
- ◆ **PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE:** Significa que la contribución a pagar, sea cierta, clara y precisa en la ley, por lo que respeta a sus elementos y características fundamentales como son: sujetos, objeto, tasas, tarifas, lugar, época, obligaciones y sanciones
- ◆ **PRINCIPIO DE COMODIDAD:** Significa que al realizar el pago de las contribuciones sea de la manera más fácil y convincente para el contribuyente, evitando de esta manera la evasión fiscal.
- ◆ **PRINCIPIO DE ECONOMÍA:** Este principio alude en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de las contribuciones, utilizando para ello técnicas administrativas a fin de que el impuesto recaudado sea utilizado con mayor rendimiento por el Estado.
- ◆ **PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO:** Significa que los contribuyentes que produzcan mayores ingresos soporten el pago de la principal parte de las contribuciones recaudadas, independientemente de los beneficios que reciban de los fondos que esa contribución le haya proporcionado.

Estos son algunos de los principios teóricos que se han establecido y aplicado en cuanto al pago y recaudación de las contribuciones.

Una vez dicho lo anterior, podemos clasificar a las contribuciones en DIRECTAS e INDIRECTAS, y que aunque no existe un criterio uniforme respecto de tal clasificación y significado, nosotros podemos definir a las contribuciones directas como aquellas que de una manera INCIDEN EN FORMA INEVITABLE en el patrimonio de quien paga la contribución, es decir, del sujeto pasivo toda vez que no pueden transmitir sus efectos a otras personas jurídicamente hablando, Verbigracia: Impuesto al Predial, Impuesto sobre Tenencia, etc. siendo aplicable a esta contribución el principio de justicia.

Las contribuciones indirectas son aquellas en las cuales el que está obligado a pagar la contribución NO SUFRE UN IMPACTO PATRIMONIAL DIRECTAMENTE, al estar permitido el traslado expreso del gravamen, es decir, no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, por lo que quien recibe el impacto patrimonial es el consumidor final, Verbigracia. el impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Automóviles Nuevos, etc.

Ahora bien de acuerdo a estos criterios ¿Quiénes son sujetos del tributo?

Al respecto el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece quienes han de pagar las contribuciones y quien está facultado para cobrarlas, para lo cual dicho artículo a la letra dice:

“Son Obligaciones de los mexicanos:

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

De acuerdo a lo anterior podemos deducir que los sujetos del tributo son:

			FEDERACIÓN	
			MUNICIPIOS	
SUJETO ACTIVO {	ESTADO {		DISTRITO FEDERAL	
			ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS	
		PERSONAS FÍSICAS		
SUJETO PASIVO {		PERSONAS MORALES	{	CONTRIBUYENTES

## 1.5.- SUJETO ACTIVO DEL TRIBUTO

El Sujeto Activo del Tributo es el ESTADO, en sus diversas manifestaciones (Federación, Municipios, Distrito Federal, Organismos descentralizados), el cual lo puedo definir como: una sociedad humana establecida permanentemente en un territorio, estructurada y regida por un orden jurídico impuesto por un soberano en busca del bien público

Así mismo puedo manifestar que el Estado como Sujeto Activo del Tributo es: **aquel que está encargado de Imponer, Recaudar y Administrar las contribuciones a fin de cumplir con la facultad tributaria, que se le ha asignado a fin de asegurar la prestación de servicios públicos a aquellos que contribuyen al gasto público.**

La **FACULTAD TRIBUTARIA** del Estado para cobrar las contribuciones radica en abastecer de servicios públicos a aquellos que contribuyan al gasto que realiza el propio Estado en su carácter de ente soberano, además que dicha facultad radica en la hipótesis establecida en la ley, es decir, que habiendo una ley que obligue al pago de una contribución para efectos de sufragar el gasto público, la función del Estado es hacer cumplir dicha ley, ello con base a la investidura de Potestad Soberana de la que está cubierto, justificando dicha soberanía en la voluntad del pueblo que a través del sufragio universal que le otorga éste al Estado para que en su representación realice determinados actos a fin de satisfacer las necesidades de la propia sociedad.

El maestro Gregorio Rodríguez Mejía hace mención de que es una función ineludible del Estado el cobrar las contribuciones establecidas en la ley, y que la postura del Estado como *cobrador* de las contribuciones es la de acreedor investido de soberanía, pues el Estado, entre otros casos, puede prescindir de su soberanía para la satisfacción de algún fin, pues esta función le es propia como expresión de soberanía y con sujeción al principio de legalidad; por lo tanto ante tal investidura podrá y deberá cobrar tales créditos del que es titular a través de la representación de la comunidad a la que debe servir, de acuerdo con el mandato recibido.<sup>7</sup>

Al hablar de la facultad del Estado para cobrar las contribuciones inscritas en la ley, al respecto el artículo 73 fracción XXIX, 118 fracción I, 115 fracción IV, 131, en relación al 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el artículo 31 fracción IV, del mismo ordenamiento en cuestión precisan el fundamento básico que tiene dicho órgano para el cobro de las contribuciones, ya sea como Federación, Municipio o Distrito Federal, precisando los conceptos sobre los que se pueden establecer las contribuciones que deben pagar tanto las personas físicas como las personas morales

---

<sup>7</sup>Gregorio Rodríguez Mejía, "**TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES**", Editorial Porrúa, S.A., 1º edición, México 1994, pág. 53,54. conferripe

## **1.6.- SUJETO PASIVO DEL TRIBUTO**

### **1.6.1.- PERSONAS FÍSICAS**

### **1.6.2.- PERSONAS MORALES**

Antes de definir en términos precisos al Sujeto Pasivo del tributo, haremos la aclaración que así como las contribuciones se clasifican en: *directas* e *indirectas*, también podemos clasificar al sujeto pasivo del tributo en sujeto pasivo del hecho generador y sujeto pasivo pagador, es decir, mientras el primero es aquel que da origen a la obligación fiscal y que puede transmitir dicha obligación a un tercero el cual es el consumidor final o sujeto pagador, así el segundo es aquel consumidor final quien va a tener la obligación directa para con la autoridad fiscal de pagar dicha contribución

A mayor abundamiento, mientras que el segundo es el Sujeto Pasivo de Hecho, el primero es el Sujeto Pasivo de Derecho, siendo éste último quien interesa al derecho fiscal toda vez que éste es quien va a ser el obligado a declarar la contribución que por derecho le corresponda.

Una vez dicho lo anterior puedo concluir que el Sujeto Pasivo del Tributo es: **aquella persona física o moral quien tiene una relación jurídico tributaria para con la autoridad fiscal y además una obligación con esta última en la contribución al gasto público para la satisfacción de las necesidades primordiales de toda sociedad.**

Pese a la definición anterior, cabe subrayar que no toda persona física puede ser sujeto pasivo, ya que necesariamente se requiere una **CAPACIDAD** económica, capacidad que no se identifica con la capacidad del derecho común, ya que no necesariamente es aplicable ésta al derecho fiscal por lo que se refiere a los sujetos pasivos.

Esto es, mientras que en el derecho común se requiere además de la capacidad de goce, la capacidad de ejercicio, para la realización de determinado acto jurídico y que éste se considere válido, en el derecho fiscal basta con la capacidad de goce para que surja una obligación fiscal y se considere sujeto pasivo, esto siempre y cuando se coloque en la situación prevista por la ley, es decir, que dicho sujeto perciba una base económica, *de tal suerte que pueda contribuir al gasto público, Verbigracia una ama de casa no puede ser considerada sujeto de la obligación fiscal o sujeto del tributo, pues ésta no percibe un ingreso que le pueda permitir el pago de una contribución, caso contrario, un empresario, profesional, etc., si pueden ser considerados sujetos del tributo toda vez que perciben una base económica que les permite contribuir al gasto público, a través del pago de una contribución.*

Por otra parte y de acuerdo a la doctrina, han surgido algunos criterios para determinar quienes tienen la calidad de ser sujetos pasivos. Al respecto el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece las situaciones jurídicas en las que las personas físicas y morales están obligadas al pago de dicho impuesto, las situaciones jurídicas a que hace referencia son las siguientes:

Sin embargo y antes de pasar al análisis doctrinario de las teorías en cuestión y de las cuales hace mención la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es necesario mencionar que partiendo del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, el cual únicamente señala como obligación de pagar las contribuciones a los mexicanos, nos dejaría por consecuencia una cuestión ¿Sólo es obligación de los nacionales el pagar contribuciones y no así de los extranjeros?, ante tal cuestión podemos establecer el principio de **lo que no está prohibido, está permitido** pues dicho artículo nunca limita al Estado a cobrar contribuciones a los extranjeros. Así también es facultad expresa de la Secretaría de Gobernación el hacer cumplir el artículo en cuestión.

Ahora bien, pasemos al análisis de las teorías o criterios que han determinado la calidad de los sujetos pasivos.

**1.- CRITERIO DE RESIDENCIA:** “Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea su ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan (art. 1° fracción primera de la L.I.S.R.), es decir, este criterio establece que quienes van a pagar las contribuciones son los residentes de un país, esto a través del vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, independientemente del domicilio, de la fuente de riqueza o donde se encuentren ubicados sus bienes, esto es, que dentro de este supuesto se colocan tanto los nacionales como los extranjeros residentes en México.

**2 - CRITERIO DE NO RESIDENCIA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA EN EL PAÍS:** “Los residentes en el extranjero que tengan un *establecimiento permanente* o una *base fija* en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija (art. 1° fracción segunda de la L.I.S.R.)”, es decir, este criterio establece que quien está obligado a contribuir al gasto público son los residentes en el extranjero pero que respecto de sus ingresos, éstos se atribuyan a una base fija o establecimiento permanente que se tenga en México, es decir, que la sola instancia del establecimiento permanente o la base fija y cuyos ingresos sean perceptibles en base a ellos hacia el país extranjero, los obliga a pagar la contribución respectiva.



Para efectos fiscales se consideran residentes dentro del territorio nacional los extranjeros o nacionales que hayan establecido su casa habitación en México por más de 183 días naturales, así como los de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando permanezcan en el extranjero por más de 183 días naturales, ello de acuerdo al principio de extraterritorialidad. Esto en cuanto a las personas físicas. Para las personas morales se consideran residentes dentro del territorio nacional las que se hayan constituido de acuerdo a las leyes mexicanas, salvo prueba en contrario.

Ahora bien, siguiendo los criterios que se mencionan debemos entender por **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE** cualquier lugar de negocios en los que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales tal como las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales. (art. 2° L.I.S.R.)

De la misma manera podemos entender como **BASE FIJA** cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las Profesiones Independientes. (art. 2° L.I.S.R.)

Podemos apreciar de la simple lectura de ambos conceptos, que la diferencia entre los mismos estriba en que en la primera es para personas morales, en tanto que en términos de la segunda se trata para personas físicas.

**3.- CRITERIO DE FUENTE DE RIQUEZA: "Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos (art. 1° fracción segunda de la L.I.S.R.)".** Este criterio atribuye que las personas obligadas al pago del tributo son aquellos residentes en el extranjero cuyos ingresos gravados sean obtenidos en territorio nacional, o bien en él se encuentren los bienes afectos al tributo, sin importar la nacionalidad, residencia o domicilio.

Ahora bien, podemos mencionar respecto de la fuente riqueza a la fuente física en la cual el servicio profesional que se presta es en territorio nacional no existiendo una base fija donde prestar dicho servicio; Verbigracia un artista que ofrece un concierto en México.

Así también podemos mencionar a la Fuente Pagadora, que es cuando el ingreso que se percibe por la prestación de un servicio personal sale del territorio nacional y quien lo recibe se encuentra en territorio extranjero realizando dicho servicio, Verbigracia Un científico mexicano presta sus servicios a la NASA de los Estados Unidos de América y quien paga sus honorarios es la Universidad Nacional Autónoma de México.

Por último mencionaremos a la Fuente Receptora, en la que los ingresos obtenidos se dan respecto de los bienes que se encuentran en territorio nacional y que por alguna enajenación, arrendamiento, etc., se obtienen dichos ingresos.

## 1.7.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES PARA CON LA AUTORIDAD FISCAL

Al haberse determinado en términos precisos quien es el sujeto activo y el sujeto pasivo del tributo, así como sus calidades respectivas estableceremos por consiguiente la Relación Jurídica Tributaria existente entre ambos sujetos, siendo ésta el vínculo jurídico que se establece entre el Sujeto Activo (Estado) y el Sujeto Pasivo (Contribuyente), cuya única fuente es la Ley y que nace en virtud de ésta por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas **Obligaciones Formales** y además de enterar al Estado, cierta cantidad de bienes generalmente en dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.

Los elementos estructurales de la Relación Tributaria estriba en el hecho generador del crédito fiscal o también llamado hecho imponible, es decir, la descripción del hecho gravado en la ley; los elementos subjetivos (sujeto activo y sujeto pasivo); la base del impuesto, el tipo de gravamen; cuota o tarifa y el periodo en que ha de imponerse el tributo que se ha de pagar.

De acuerdo a lo anterior, podemos deducir que una obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho generador, es decir, cuando la conducta es asumida por el contribuyente encuadra en la hipótesis prevista en la norma fiscal

¿Cómo podríamos definir una obligación tributaria?. En el Derecho Romano se decía que: *Obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei secundum non strae civitatis jura* la obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar a otro alguna cosa conforme al derecho de nuestra ciudad.

Tomando en consideración la noción romana de lo que es una obligación, dentro del derecho fiscal podríamos llamar a la obligación tributaria como: ***el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado Sujeto Activo, exige a un deudor denominado Sujeto Pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.***

De esta manera estableceremos que las obligaciones tributarias en el Derecho Fiscal se clasifican en:

OBLIGACIÓN PRINCIPAL → Obligaciones de Dar → (Contribuir al  
gasto público ---Pagar---

OBLIGACIÓN ACCESORIA { Obligaciones de Hacer  
Obligaciones de No Hacer  
Obligaciones de Tolerar

**a).- Obligaciones de Hacer:**

1 - Solicitud de Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (art's 27 párrafo 1° C.F.F., 15 párrafo 1° Regl. del C.F.F.)

*Cabe hacer la aclaración que quienes tienen dicha obligación son sólo aquellas personas que deban de presentar declaraciones periódicas y quienes tengan la obligación de expedir comprobantes, los cuáles deben de reunir los requisitos establecidos por la ley.*

2.- Llevar Libros de Contabilidad (art's 28 C.F.F., 26, 27, 28 y 29 Regl. del C.F.F.)

Ante tal obligación existen excepciones, ya que no todas las personas físicas están obligadas a llevar una contabilidad, sino aquellas que realizan actividades empresariales que se encuentran bajo un régimen simplificado, a través de libros de entradas y salidas según los ingresos percibidos.

Sin embargo, quiero hacer una nota al respecto ya que si bien es cierto que no todas las personas físicas están obligadas a llevar una contabilidad, también lo es que de una u otra manera se lleva dicha contabilidad, pues si partimos de nuestro concepto de lo que es la contabilidad citada en el presente trabajo de investigación de tesis, al haberse establecido que en la misma se llevan a cabo actividades de comprobación, obtención e interpretación de información de carácter financiero, a fin de poder enterar nuestras obligaciones ante la autoridad fiscal pues con ella celebramos transacciones de carácter económico a fin de recibir una contraprestación traducida en servicios públicos.

De tal manera que de una u otra manera se lleva una contabilidad, y que aunque sea de forma muy sencilla o compleja se lleva dicha contabilidad a fin de poder administrar de manera correcta nuestros ingresos para de esta manera enterar nuestras contribuciones como obligación fundamental que marca nuestra Constitución.

Es por tal motivo y como ya se ha establecido en un principio, la materia de contabilidad es tan compleja que se necesita de verdaderos peritos en la materia que lleven a cabo las transacciones de carácter económico, administrativo y contable de los sujetos pasivos ante la autoridad recaudadora de los tributos

*Así, al ser varias las actividades a realizar ante la autoridad fiscal y al ser tan complejos los trámites que se tienen que realizar a fin de poder obtener resultados positivos, así como tomando en consideración que no cualquier persona común puede realizar dichos actos se parte de que resulta muy elemental de que se hagan a través de personas que cuenten con los conocimientos necesarios para realizar dichos actos a nombre y representación de quienes van a enterar sus contribuciones ante la autoridad recaudadora del tributo.*

3.- Presentar Declaraciones, Solicitudes, Avisos, así como la Expedición de Comprobantes Fiscales. (art's 18, 20 al 23, 25, 27, 29, 29-A, 31, 32 C.F.F. ; 15 al 25, 37, 38, 42 Regl. del C.F.F.)

Podemos mencionar algunos de los avisos a los que se está obligado a presentar:

- 1 - Cambio de nombre, denominación o razón social;
- 2.- Cambio de Domicilio Fiscal;
- 3.- Aumento o disminución de obligaciones;
- 4.- Suspensión o reanudación de actividades;
- 5.- Liquidación o apertura de sucesión;
- 6.- Cambio de Régimen de capital social;
- 7.- Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes,
- 8.- Cambio de actividad preponderante de apertura de algún establecimiento o local.

#### **b).- Obligaciones de No Hacer**

1.- No omitir enterar las contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes (art 75 fracción III C.F.F.)

2 - No hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes (art 75 fracción II, inciso a C.F.F.)

3.- No llevar doble juego de libros (art. 75 fracción II inciso d) C.F.F.)

4 - No evadir total o parcialmente la obligación de pagar las contribuciones (art. 75 fracción III C.F.F.)

#### **c).-Obligaciones de Tolerar**

1.- Las Visitas domiciliarias (art's 44, 45 y 47 C.F.F.)

2.- Permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo de los contribuyentes (art. 48 C.F.F.)

3.- Tolerar las medidas de control del fisco y colaborar en su ejecución (art. 53 C.F.F.)

4 - Permitir la intervención de la entrada en la negociación, cuando así lo ordene la autoridad ejecutora para garantizar el crédito fiscal. (art. 141 fracción V, C.F.F.; 75 y 76 Regl. C.F.F.)

Con ello podemos establecer y reafirmar lo dicho, al considerar que son tan complejos y varios los actos que tiene que realizar el contribuyente ante la autoridad hacendaria, y que en ocasiones no cuenta con los conocimientos necesarios como para poder llevarlos por cuenta propia ante dicha autoridad, por lo que resulta ser muy necesario que dichos trámites los realice a través de un perito en la materia, y que sin lugar a duda una persona común y corriente no podría realizar.

## CAPÍTULO 2

### LA FIGURA JURÍDICA DE LA REPRESENTACIÓN Y LA RESPONSABILIDAD

2.1.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA JURÍDICA DE LA REPRESENTACIÓN.Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA MISMA.

2.2.- La Representación desde el punto de vista del Derecho Común

2.2.1.-.- Obligaciones

2.2.2.- Funciones

2.2.3.- Atribuciones

2.3.- La Representación General

2.4-- La Representación Especial

2.5.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA MISMA

2.6.- Noción Conceptual de la figura de la Responsabilidad

2.7.- Responsabilidad Civil

2.8.- Responsabilidad Penal

2.9 - Responsabilidad Administrativa

## 2.1.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA DE LA REPRESENTACIÓN Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA MISMA.

## 2.2.-LA REPRESENTACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO COMÚN.

Ahora haremos una pequeña escala, pero sin salirnos del tema Contribuyente-Autoridad Fiscal-Contador; analizando dos figuras importantísimas que nos van ayudar a regular de manera específica y concreta la situación jurídica tributaria entre estos entes económicos. Estas figuras jurídicas son: **LA REPRESENTACIÓN Y LA RESPONSABILIDAD.**

En primer lugar, analizaremos a la Representación que, desde el punto de vista de nuestro Código Civil es analizado con otra denominación el cual le da el término de Mandato, y a mi parecer la Representación y el Mandato son palabras sinónimas pues la única variable es precisamente la connotación que cada quien le quiera dar

Así nuestro Código Civil en su artículo **2546** define al mandato como: **“Es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga”.**

De igual forma el maestro Gutiérrez y González expresa que la representación es: *“ El medio que determina la ley o de que dispone una persona capaz de obtener utilizando la voluntad de esta persona capaz, los mismos efectos jurídicos que si hubiere actuado el capaz, o validamente un incapaz.”*<sup>8</sup>

Hemos notado de la definición antes mencionada, que nos hace referencia a dos tipos de representación, siendo éstas : **la Legal y la Voluntaria.** ello al establecer “es el medio que determina la ley...” en este momento se está refiriendo a la representación legal y al manifestar por otro lado “... o de que dispone una persona capaz...” nos está haciendo mención a la representación voluntaria.

La primera de ellas es aquella que tiene su origen en la propia voluntad de la ley, pues de acuerdo a ésta es quien nombra a un representante cuando una persona carece de la capacidad de obrar por sí sola, es decir, que carece de la capacidad de ejercicio; este tipo de representación se presenta en los casos de los menores de edad, personas con *deficiencia mental, etc.;* en tanto que la segunda es aquella que tiene su origen en la voluntad del representado, pues éste es quien tiene el libre albedrío de nombrar a su representante, o bien, de destituirlo o removerlo según su propia voluntad.

---

<sup>8</sup>Gutiérrez y González Ernesto **“DERECHO DE LAS OBLIGACIONES”**, Editorial Cajica. S.A., 5º edición, Mexico 1982 pág. 335, 336.

Una vez que se ha establecido la noción conceptual que nos da nuestro Código Civil como Mandato y el doctrinario Gutiérrez y González como Representación, estimo pertinente dar una breve explicación del porque considero que la variable entre mandato y representación sólo lo es la terminología.

Al respecto manifiesto que si bien es cierto que el mandato es un acto jurídico llevado a cabo por el mandatario a través del mandante, la representación es partidaria de ello pues a través de esta figura se realizan determinados actos ya sea generales o especiales como lo veremos mas adelante por el que una persona representa a otra para la realización de determinados actos, y que ambas figuras traen aparejada el *don de la ubicuidad*.

Es de este modo que al referirme al mandato (según nuestro Código Civil Y algunos doctrinarios) y la representación desde mi punto de vista, son la misma figura jurídica pues la naturaleza de ambas es el representar a otra persona ante un tercero. Asimismo puedo establecer que soy partidario de lo manifestado por el maestro Gutiérrez y González al decir que la fuente de la Representación Voluntaria no es otra cosa que el contrato de mandato, pues en realidad se trata de la misma figura jurídica.<sup>9</sup>

Esto es, mientras que el mandato surge a través de un contrato, es decir de un acuerdo de voluntades entre el mandante y el mandatario, la representación es consecuencia de ese mandato, toda vez que la exteriorización del mandato es la representación y de este modo sin duda se trata de la misma figura jurídica.

Sirve de apoyo a lo anteriormente manifestado la siguiente tesis jurisprudencial:

*Octava Época*  
*Instancia Tribunales Colegiados de Circuito*  
*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*  
*Tomo: XII-Julio*  
*Página: 245*

#### **MANDATO, CONTRATO DE. ORIGINA LA REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA.**

*A través del contrato de mandato se origina la representación voluntaria que crea para el mandatario ejecutar por cuenta del mandante, los actos jurídicos que éste le encarga.*

---

<sup>9</sup>Gutiérrez y González Ernesto Op. Cit., pág. 339.



## **SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 2046/93. Teodora Eustolia Castro Nava y otras. 29 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique R. García Vasco. Secretaría: Maura Angélica Sabrina Martínez.*

Así partiendo de esta breve explicación me atreveré a definir a la representación de la siguiente manera:

*Es el acto jurídico por medio del cual una persona (Representante) representa a otra (Representado) según las facultades conferidas por este último o en su caso por la ley, actuando a su nombre ante un tercero y cuyos efectos jurídicos de su actuación se producen en el patrimonio del propio representado, dándose como consecuencia una relación directa de obligatoriedad entre representado y representante, representado y tercero así como entre representante y tercero.*

Veremos de este modo cual es la interpretación jurídica de la definición que acabo de mencionar, analizando la misma en los siguientes términos:

1- Las partes que intervienen dentro de esta figura son Representado (contribuyente), Representante (contador público) y Tercero (autoridad fiscal);

2.- Se habla de dos tipos de representación, siendo éstas la Representación voluntaria y la Representación legal, mismas que se han analizado en párrafos anteriores,

3. - La actuación del representante se produce directamente a la persona y patrimonio del representado, toda vez que está actuando a nombre de este último de acuerdo con las facultades conferidas al representante, el cual debe de actuar como si fuera de él el acto que se está celebrando;

4.- Se establece una relación directa entre Representado y tercero (contribuyente-autoridad fiscal), así como representado y tercero (contribuyente-autoridad fiscal), toda vez que fue la voluntad del representado celebrar determinado acto con el tercero y por tanto se dan ciertos motivos de obligatoriedad entre ambos sujetos, sin embargo también se da cierta obligatoriedad entre representante y tercero (contador-autoridad fiscal), ya que es en realidad la voluntad del representante la que se exterioriza ante el tercero existiendo por tal motivo una relación directa de obligatoriedad entre estos sujetos, esto último se explica con la teoría de la sustitución real de la personalidad del representado por la del representante de la cual hablaremos mas adelante.

Por otro lado al igual que se ha analizado en el capítulo anterior al contrato de prestación de servicios profesionales así también analizaremos de igual forma a la representación, para lo cual estableceremos que esta figura tiene como características las siguientes:

- ◆ **ES BILATERAL.**- Por obligarse ambas partes (representante - representado)
- ◆ **ES ONEROSO.**- Por consistir en la realización de determinados actos a través de la prestación de un servicio personal, aunque también como toda regla existen excepciones la representación puede ser **gratuita**.
- ◆ **ES PRINCIPAL.**- Toda vez que el objeto propio de esta figura es la realización de actos encomendados de una persona a otra hacia un tercero y por tanto no requiere de otra figura que le ayude a perfeccionarse.

Es menester hacer hincapié que todo acto regulado por la ley debe contener los elementos de existencia que son el Consentimiento y el Objeto, mismos elementos que debe contener la representación pues de lo contrario podríamos estar hablando de otra figura tal como lo es la gestión de negocios u otra figura jurídica semejante, siendo esta última no aceptada en el derecho fiscal.

Dicha figura jurídica no es aceptable en la materia fiscal, toda vez que ésta consiste en que el gestor de negocios se encarga de determinado acto jurídico o negocio de otro por *mutuo proprio*, sin que lo sepa el interesado o el dueño del negocio, **no existiendo una relación jurídica** como sucede en la representación, en donde existe un acuerdo de voluntades, es decir, que en la gestión de negocios se realizan actos sin que lo sepa el dueño del negocio o del acto que se está realizando, existiendo de este modo una sola voluntad la que se obliga y que es la del gestor.

Sin embargo, en la representación se necesita forzosamente del consentimiento del representado, toda vez que como ya se ha establecido en el capítulo primero la materia fiscal-contable es tan compleja que si no se realizan los trámites que se tengan que hacer ante la autoridad fiscal de la manera más correcta e incluso me atrevería a decir que de la manera más perfecta, pues los trámites contables necesitan de precisión y exactitud, y si no se realizan de esta manera nos traería consecuencias jurídicas severas configurándose algún ilícito penal, tal y como se verá en el capítulo siguiente y que si se aceptase la figura de la gestión de negocios y al existir una sola voluntad, realmente no se realizarían sin duda los trámites adecuadamente, y en todo momento las consecuencias las sufriría el contribuyente o representado.

Es por ello que si faltase alguno de los elementos esenciales que se acaban de mencionar y que ya han sido analizados en su momento, no se perfeccionaría jurídicamente la representación.

Por otro lado, hacemos mención que existen algunas teorías doctrinarias que aceptan a la representación y sin duda existen otras que la niegan, veremos estas teorías para darnos cuenta de manera mas profunda y analítica de los pros y los contras que encierra esta figura jurídica.

### **TEORÍAS QUE NIEGAN LA REPRESENTACIÓN.**

1.- La teoría negativa es sostenida por León Duguit, pues según este autor la representación debe de rechazarse toda vez que es la consecuencia de un análisis inexacto del papel de la voluntad en la formación del acto jurídico, es decir, que la representación no es sino un producto del espíritu que no contiene nada real y por tanto debe rechazarse.<sup>10</sup>

### **TEORÍA QUE ACEPTAN A LA REPRESENTACIÓN.**

1 - **TEORÍA DE LA FICCIÓN.**- Esta teoría sostiene que la ley considera que los actos realizados por el representante los realiza el representado, dice que de esta forma se lograrán ciertos fines que de otra manera no podrían lograrse. El maestro Gutiérrez y González dice que la ficción es un procedimiento de la técnica jurídica en virtud de la cual se atribuye a algo una naturaleza jurídica distinta de la que en rigor le corresponde, con el fin de obtener ciertas consecuencias de derecho que de otra manera no podrían alcanzarse.<sup>11</sup>

2 - **TEORÍA DEL NUNCIO.**- Dice Sabigni que el representante no es otra cosa más que un simple mensajero, un nuncio quien lleva la palabra del representado, dice que este es quien contrata en realidad y no el representante, el que no declara su propia voluntad sino la de otro. Esta teoría que nadie defiende no ha tenido acomodo en las legislaciones actuales, únicamente ha sido utilizada en aquellas sociedades religiosas, en donde se dice que el sacerdote es un mensajero de la palabra divina.

3.- **TEORÍA DE LA COOPERACIÓN.**- Esta teoría sostiene que el representante no contrata solo sino que contrata con el representado, esto a través de las facultades o de las ordenes que el representado le otorga al representante para desempeñar su cargo, de manera que al momento de realizar el representante el acto a nombre del representado coinciden las voluntades de ambos, complementándose la una y la otra, por tanto es tan importante que la voluntad de uno como la del otro.

---

<sup>10</sup>Manuel Borja Soriano. **"TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES"**, Editorial Porrúa. S.A., 10 edición. México 1985. pág. 244, 245.

<sup>11</sup>Manuel Borja Soriano Op. Cit., pág. 245.

**4.- TEORÍA DE LA SUSTITUCIÓN REAL DE LA PERSONALIDAD DEL REPRESENTADO POR LA DEL REPRESENTANTE.-** Esta teoría maneja un criterio lógico de la técnica jurídica, pues parte del principio de que si bien es cierto que el representante actúa a nombre del representado dentro de las facultades que le han sido conferidas, también lo es que la obligación de celebrar el acto a nombre del representado la obligación del representante consiste en acatar esas obligaciones sin salirse de las facultades otorgadas por su representado.

Además de esto el representante imprime su sello personal que necesariamente está revestida de inteligencia y experiencia, cultura y demás características propias de un profesionista y de esta manera se dice que la voluntad del representante viene a sustituir la del representado, ya que no es la voluntad de él la que se exterioriza sino la voluntad del representante de acuerdo con las facultades que le han sido conferidas y cuyas consecuencias se producen en el patrimonio y persona misma del representado.

El maestro Borja Soriano, dice que en materia de representación nuestro Código Civil adopta la teoría de la ficción y que aunque adolece de técnica jurídica la jurisdicción consiste en que en esta materia se tomó como antecedente del Código de Napoleón, sin embargo la teoría aceptada es la de la sustitución real para este autor así como para otros doctrinarios, y de la cual soy partidario.<sup>12</sup>

Esta teoría es totalmente aceptada para mí —con lo cual dejo al lector sus propias conclusiones, pues él analizará y concluirá si está de acuerdo o no en aceptar tal teoría—; toda vez que es muy cierto que en realidad la voluntad del representante es la que se exterioriza ante el tercero con el cual se está actuando, tomando en cuenta que siempre se actúa sin salirse de las facultades conferidas para ello.

Originándose como consecuencia de lo anterior una relación directa entre el representante y tercero pues la voluntad del representante es la que se exterioriza ante dicho tercero y que de él depende que las cosas salgan bien ante ese tercero, pues retomemos lo anunciado en el primer capítulo en el cual establecimos que el representante (contador) cuenta con los conocimientos necesarios y sobretodo profesionales para poder actuar ante otra persona, es decir, es un perito en la materia y que de la actuación de éste, así como de los conocimientos periciales y experimentados también dependen las consecuencias jurídicas que recaigan sobre el que se está representando, es decir, sobre el contribuyente.

### **2.2.1.--OBLIGACIONES,**

### **2.2.2.- FUNCIONES**

### **2.2.3.- ATRIBUCIONES**

## **Obligaciones, Funciones y Atribuciones del Representado.**

---

<sup>12</sup>Manuel Borja Soriano Op. Cit., pág. 250.

Dentro de este apartado veremos cuales son las obligaciones, funciones y atribuciones de estos entes económicos que hemos venido analizando y que en cierto modo a contrario sensu podríamos verlos como derechos con que cuenta cada uno dentro de la relación a que se encuentran sometidos y que es la de representación.

Nuestro Código Civil para el Distrito Federal vigente nos hace mención que en cuanto a las obligaciones del **representado hacia el representante** son las siguientes:

En primer término el Representado debe anticipar al representante, las cantidades necesarias para la ejecución del acto encomendado, salvo pacto en contrario, es decir, que se haya convenido que los gastos erogados a través del representante se hagan por medio de un reembolso. Así mismo el representado debe de indemnizar al representante de los daños y perjuicios que le haya ocasionado en el cumplimiento del acto encomendado.

Otra de las obligaciones consagradas en la ley antes invocada, es que el representante podrá retener las cosas objeto de la representación --que al caso en específico serían los comprobantes fiscales, documentación contable, libros, etc.-- hasta en tanto no se haga pago de los gastos erogados por el representante, o bien, de los honorarios pactados entre los mismos.

En resumen puedo mencionar que las obligaciones del representado hacia el representante son:

- 1.- Dar al representante los recursos necesarios para la debida realización del acto encomendado;
- 2.- Devolver al representante las cantidades erogadas para la ejecución del acto encomendado.
- 3.- Indemnizar al representante por los daños y perjuicios que le haya ocasionado la ejecución del acto encomendado.
- 4.- Cubrir al representante los honorarios expresamente pactados, salvo convenio en contrario.

Las Obligaciones del **Representante hacia el Representado**, y que podemos hablar que son así mismo sus funciones y atribuciones, según nuestro Código Civil son: el cumplir con todas las funciones encomendadas por el representado como si fuera propio el acto encomendado.

Otras de las obligaciones y funciones del representante es la de actuar con toda la ética y probidad según sus conocimientos profesionales cuidando en todo momento el acto encomendado como si fuese propio; así mismo tiene la obligación de avisar sin demora de cualquier operación que se haya realizado respecto del acto encomendado y en caso de actuar con exceso o violación de las funciones encomendadas, indemnizar al representado de los daños y perjuicios que le ocasione.

Siguiendo el mismo margen, otra de las funciones y obligaciones del representante es rendir cuentas exactas de la administración conforme a la naturaleza del acto encomendado, siendo de igual manera una atribución del representado el pedir en cualquier momento la rendición de cuentas del acto encomendado.

En resumen, puedo decir que las obligaciones, funciones y atribuciones del representante hacia el representado son:

1.- Desempeñar el mandato como si fuese propio de acuerdo con las facultades conferidas.

2.- Consultar al representado cuantas veces fuere posible sobre los actos necesarios a efectuar y no estén previstos dentro de las facultades conferidas.

3.- Indemnizar al representado cuando se haya actuado con exceso o violación de las facultades conferidas.

4.- Rendir cuentas de los hechos realizados cuando el representado lo pida o en su caso cuando lo considere necesario.

5.- Entregar al representado todo lo recibido en virtud del mandato confiendo.

Por último y de acuerdo a nuestro Código Civil las Obligaciones, funciones y atribuciones tanto del representado como del representante hacia el tercero son.

1.- El representante debe cumplir con todas y cada una de las obligaciones contraídas con su representado, sin sobrepasarse de los límites y facultades conferidas para el caso, actuando de este modo hacia el tercero con el cual está celebrando el acto encomendado.

2.- El representante debe de actuar con toda la probidad, cuidado, ética y profesionalismo hacia el tercero, tomando en consideración el respeto hacia el representado el cual debe a su vez actuar y determinar las facultades de su representante.

3.- Existe otra obligación tanto del representante como del representado, en el sentido de no actuar con dolo o mala fe para con el tercero, de querer hacer una serie de maquinaciones fraudulentas, o de querer engañar al tercero, el cual a su vez también tiene la obligación de actuar dentro de los parámetros establecidos por la ley.

Es de este modo que podemos apreciar de la simple lectura de los párrafos anteriores que por donde quiera que le veamos existe una relación de obligatoriedad entre los tres sujetos, y volvemos a reafirmar lo dicho en los temas anteriores que existe una relación directa entre estos tres sujetos (representado, representante y tercero), desprendiéndose además de las funciones con que cada uno cuenta y que si lo analizamos es una cadena que une a estos tres sujetos los cuales están ligados uno al otro por los vínculos que los une de acuerdo a la naturaleza de la representación, y de la realización de sus funciones.

### **2.3.- LA REPRESENTACIÓN GENERAL Y**

### **2.4.- LA REPRESENTACIÓN ESPECIAL.**

Ahora pasemos al análisis de los tipos de representación o mandato, y que de acuerdo a nuestro Código Civil, éste puede ser **ESPECIAL** o **GENERAL**, de acuerdo al numeral 2553 y 2554 del Código Civil vigente. Artículo **2553** dice: "El mandato puede ser General o Especial. Son generales los contenidos en los tres primeros párrafos del artículo 2554, cualquier otro mandato tendrá el carácter de especial",

De esta manera para deducir que actos o mandatos son generales nos remitiremos a lo establecido en el artículo **2554**, el cual reza de la siguiente manera: "En todos los poderes generales para pleitos y cobranzas bastará que se diga que se otorga con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial conforme a la ley, para que se entiendan conferidas sin limitación alguna.

En los poderes generales para administrar bienes, bastará expresar que se dan con ese carácter para que el apoderado tenga toda clase de facultades administrativas.

En los poderes generales, para ejercer actos de dominio, bastará que se den con ese carácter para que el apoderado tenga todas las facultades de dueño, tanto en lo relativo a los bienes, como para hacer toda clase de gestiones, a fin de defenderlos.

Cuando se quisieren limitar, en los tres casos antes mencionados, las facultades de los apoderados, se consignarán las limitaciones, o los poderes serán especiales

Los notarios insertaran esté artículo en los testimonios de los poderes que otorguen."

De este modo, el Mandato o Representación es General cuando a través de este se faculta al mandatario para representar al mandante respecto de cualquier acto, ya sea para pleitos y cobranzas, para actos de administración, o bien, para actos de dominio

Cuando se ha otorgado un mandato o representación general debe de incluirse literalmente lo establecido en el artículo 2554 del Código Civil, esto con el objeto de que terceras personas con las que se contrate o realice el acto encomendado por el representado o mandante, conozcan el tipo de facultades que éste tiene, de otro modo si no se incluye el precepto antes invocado el mandato o representación otorgado será nulo.

En resumen, el mandato o representación es General cuando se ha otorgado sin limitación alguna, cuya finalidad es hacer comparecer al representante o mandatario en toda clase de actos administrativos, jurídicos o de cualquier otra índole, según lo establecido en el mandato, en defensa de los intereses del representado o mandante.

De acuerdo a lo manifestado con antelación, podemos deducir que existen varias clases de facultades que pueden ser otorgadas en la representación, siendo estas para ACTOS DE ADMINISTRACIÓN, para ACTOS DE DOMINIO y para PLEITOS Y COBRANZAS.

Cada una de estas facultades mencionadas, implica a veces las facultades especiales, facultades de las cuales hablaremos posteriormente, es decir, que suele suceder que el mandato sólo se otorgue para la atención exclusiva de un asunto determinado, o una serie de asuntos que queden claramente especificados. Para un mejor entendimiento de lo antes invocado, puedo citar algunos ejemplos:

Víctor Pérez puede autorizar a Enrique Barrios el cobro de las rentas, así como de las cuentas que tienen que rendir los trabajadores de Víctor Pérez, respecto del lote de taxis que tiene su favor y del cual es propietario, entonces para tal situación le concederá un mandato general para actos de administración.

Pero suele suceder que Víctor Pérez le tenga mas confianza a Enrique Barrios y le conceda vender uno o varios de los taxis propiedad de Víctor Pérez, y que con el dinero obtenido de las ventas de los taxis los invierta en valores, y que además le puede autorizar disponer libremente tanto de los taxis como de los valores invertidos, entonces en tal caso le estará concediendo un mandato general para actos de dominio.

De este modo y siguiendo este orden de ideas, si Víctor Pérez sabe que Enrique Barrios Licenciado en Derecho y le solicita se haga cargo de interponer demandas en contra de aquellos que no han pagado las cuentas de los taxis, o bien, denunciar a aquellos que han abusado de la confianza causándole un daño a Víctor Pérez, y además en general lo faculta para hacer los cobros judiciales de los deudores de Víctor Pérez, entonces dentro de tal situación le estará confiando una representación para pleitos y cobranzas.

Es de esta manera y analizando los ejemplos que se acaban de mencionar, el legislador para evitarse mencionar los casos o situaciones que implica este tipo de mandato, así como no extenderse como la imaginación o creatividad lo permita, adoptó la fórmula más sencilla denominándoles mandatos generales.



Por otro lado, en lo que respecta al Mandato o Representación Especial, ésta se da cuando las facultades del representante se encuentran debidamente especificadas y delimitadas, es decir, que este tipo de mandato se confiere para un acto o una serie de actos debidamente especificados. Así, puedo señalar retomando los ejemplos que se citaron dentro del mandato general, los siguientes casos:

Suele suceder que Víctor Pérez le haya encomendado a Enrique Barrios que sólo le cobre las cuentas no de todos los taxistas, sino solo de dos o uno en específico, confiriéndole un mandato especial para actos de administración; o bien, le puede facultar para que sólo venda uno de los taxis de todos los que conforman el lote de taxis propiedad de Víctor Pérez, entonces le dará un mandato especial para actos de dominio; o de otro modo le facultará para demandar a un sólo deudor determinado, concediéndole entonces un mandato especial para pleitos y cobranzas

Por último puedo señalar que este tipo de mandatos especiales terminan con la sola ejecución del acto confiado, o por realizar la serie de actos encomendados específicamente al representante o mandatario.

## **2.5.- NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA DE LA RESPONSABILIDAD Y ASPECTOS ESENCIALES DE LA MISMA.**

## **2.6.-NOCIÓN CONCEPTUAL DE LA FIGURA DE LA RESPONSABILIDAD**

Otra de las figuras jurídicas importantes y que será analizada en el presente trabajo, a fin de poder regular de manera correcta y significativa dentro del campo del derecho fiscal en beneficio de la autoridad fiscal, pero sobre todo del propio contribuyente, en relación a los trámites que se tienen que llevar a cabo ante dicha autoridad, es sin duda la figura de la responsabilidad.

Dicha figura será analizada en términos concretos pero esenciales, para los fines didácticos y determinantes del presente trabajo, y que son como lo he venido manifestando, el regular de manera correcta las relaciones jurídico-tributarias entre los entes económicos. De esta manera la analizaremos como sigue.

**RESPONDER** es estar obligado a otra persona, ya sea por razón de gratitud, por mandato o cualquier vínculo que une a los sujetos dentro de una relación contractual, extra contractual o de cualquier otra índole. Es asumir las consecuencias de una conducta propia y en excepciones por una conducta ajena.

Por otro lado la **RESPONSABILIDAD** es sinónimo de deber, de estar obligado a algo, obligarse a reparar un daño causado, es el deber de responder por algún hecho o circunstancia realizada, es soportar las consecuencias de una conducta propia o también puede resultar por una conducta ajena.

De este modo puedo decir al haber hecho mención de manera genérica de lo que podemos entender por responsabilidad, que existen varios tipos de esta figura y que sin duda todas van encaminadas al mismo fin, es decir, a responder de una u otra manera por actos propios o ajenos.

Así podemos clasificar a la responsabilidad dentro de las diversas materias de estudio, de la siguiente manera:

- a).- *Responsabilidad Civil;*
- b).- *Responsabilidad Penal;*
- c).- *Responsabilidad Administrativa.*

## 2.7.- RESPONSABILIDAD CIVIL

En primer término analizaremos a la responsabilidad civil y que de acuerdo al maestro Joaquín Martínez Alfaro es: "la obligación de carácter civil de reparar el daño pecuniario causado directamente, ya sea por hechos propios del obligado a la reparación por hechos ajenos de personas que dependen de él, o por el funcionamiento de cosas cuya vigilancia está encomendada al deudor de la reparación"<sup>13</sup>

El Maestro Joaquín Martínez Alfaro nos da una definición en la que abarca a la responsabilidad subjetiva al manifestar "...reparar el daño pecuniario causado directamente...", a la responsabilidad solidaria cuando dice "...por hechos ajenos de personas que dependen de él...", y a la responsabilidad objetiva al decir "...o por el funcionamiento de cosas...".

Sin embargo, de acuerdo a lo anterior considero desde mi punto de vista, no especifica nada en relación a lo que podemos entender por responsabilidad civil de una manera específica, pues considero que el maestro Martínez Alfaro nos debe de llevar paso a paso para poder entender los tipos de responsabilidad y así diferenciar una de otra, pero sobre todo partir de lo que es la responsabilidad civil, para posteriormente irnos desplegando hacia los tipos de responsabilidad existentes.

Pese a ello, en el presente trabajo no se hablará de la responsabilidad solidaria, toda vez que este tipo de responsabilidad no encuadra en los fines que se tienen en el presente trabajo, ello debido a la siguiente cuestión.

---

<sup>13</sup>Joaquín Martínez Alfaro. "TEORÍA DE LAS OBLIGACIONES". Editorial Porrúa, S.A. Cuarta Edición México 1997, pág. 167.

**¿Qué implica la Responsabilidad Solidaria?**, y nos contestamos que la responsabilidad solidaria implica que el acreedor de una relación obligacional, puede exigir el cumplimiento de dicha obligación a cualquiera de sus deudores, es decir, ya sea al obligado principal, o bien, a cualquier obligado solidario, lo que podemos concluir que para los fines del presente trabajo, la autoridad fiscal al determinar que se está evadiendo al fisco federal y al querer exigir el cumplimiento de la obligación tributaria la puede exigir tanto al contribuyente como al contador.

Es decir, que al caso concreto, si la responsabilidad la tiene el contador, la autoridad fiscal también inmiscuye al contribuyente por el solo hecho de la existencia de la solidaridad y lo que se trata de evitar es precisamente eso. Tratando de deslindar responsabilidades y al mismo tiempo fijando una responsabilidad directa a quien la tiene.

Es por tal motivo que no se hablará de la responsabilidad solidaria, además de los razonamientos que se darán en los subsecuentes capítulos.

Volviendo al tema, Colin y Capitant y el maestro René Savatier dicen que la responsabilidad civil es: "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".<sup>14</sup>

Vista la definición que antecede como lo manifestaba anteriormente la responsabilidad va encaminada a responder de hechos o cosas y cuya obligación de reparar el daño causado está a cargo del tenedor de la cosa o de quien fue encomendado el acto.

De esta manera puedo definir a la responsabilidad civil como: ***Es el deber jurídico de reparar el daño causado a otra persona, indemnizándola de los daños y perjuicios causados, provenientes de una relación contractual o extra contractual.***

Visto lo anterior veremos las siguientes cuestiones:

1.- Se trata de un deber jurídico, es decir, de una obligación que se tiene para con otra persona según el vínculo que los une, de acuerdo a la naturaleza del acto o de la conducta;

2.- Se debe de resarcir pecuniariamente, o bien, puede ser el caso de que sea en especie, de los daños y perjuicios que se han causado hacia la otra persona para con la cual existe dicha obligación;

---

<sup>14</sup>Joaquín Martínez Alfaro. Op. Cit., pág. 168.

3.- La obligación de responder hacia otra persona se puede originar a través de una relación contractual o extra contractual. Así se habla de una responsabilidad contractual y de una responsabilidad extra contractual.

La primera de ellas surge como su propio nombre lo dice a través de un acuerdo de voluntades y cuya obligación de reparar el daño se origina precisamente del incumplimiento de una obligación previamente constituida.

Por lo que se refiere a la responsabilidad extra contractual es lo contrario a la responsabilidad contractual, toda vez que ésta no deriva de un acuerdo de voluntades, es decir, de un acuerdo previamente establecido, sino de la realización de un hecho que menciona la norma jurídica el cual causa un daño y que la norma atribuye la obligación de reparar el daño causado.

De otro modo la responsabilidad extra contractual puede ser objetiva y/o subjetiva. La responsabilidad objetiva o teoría del riesgo creado, como es llamada también, es aquella que surge por virtud del uso de cosas peligrosas, originándose un daño de carácter patrimonial y existiendo una relación de causa efecto entre el hecho y el daño que se ha causado.

El maestro Rafael Rojina Villegas nos dice que por cosas peligrosas debemos de entender a las máquinas, aparatos o substancias que por su naturaleza pueden crear un riesgo para la colectividad, debiéndose apreciar la peligrosidad de la naturaleza de la cosa, es decir, no la causa independiente de su función sino la cosa funcionando. Verbigracia un cable de energía eléctrica es cosa peligrosa cuando conduce energía, es decir, cuando está funcionando normalmente.<sup>15</sup>

Para un mejor entendimiento de lo antes dicho, transcribiré la siguiente tesis jurisprudencial:

Sexta Época  
Instancia Tercera Sala  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Volumen: CXXIII-Cuarta Parte  
Página: 66

### **RESPONSABILIDAD CIVIL OBJETIVA, RELACIÓN DE CAUSALIDAD.**

*La Responsabilidad objetiva, según el artículo 1913 del Código Civil, sobreviene al hacer uso de mecanismos peligrosos que causan*

---

<sup>15</sup>Rafael Rojina Villegas Compendio de Derecho Civil, "TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES". Editorial Porrúa, S.A. México 1994, Décima Novena Edición pág 267

*daño y obliga al propietario de los mismos a responder del daño, pero el precepto debe de entenderse en el sentido de que el daño es causado por el mecanismo de una manera que permita establecer una relación de causalidad entre su funcionamiento y el daño. Si por el contrario, se demuestra que el mecanismo no estaba en funciones debe concluirse que éste no fue el causante directo del daño, y por tanto, el dueño del mismo no está obligado a indemnizar a la víctima.*

Amparo directo 4544/60. Martín Gavica Garduño. 8 de septiembre de 1967. Mayoría de votos. Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

Por otro lado y en lo que se refiere a la responsabilidad extra contractual subjetiva, ésta parte de un elemento estrictamente interno, subjetivo y personal, es decir, que por negligencia, culpa o dolo de una persona se causa un daño a otra.

El fundamento de la teoría subjetiva de la responsabilidad es la culpa, pues sin ella no habría responsabilidad. De esta manera Savatier define a la culpa como:

“Es la inexecución de un deber que el agente podía conocer y observar. Si lo conocía efectivamente y deliberadamente lo violó, hay delito civil, o, en materia de contrato, dolo contractual. Si la violación del deber, pudiendo ser conocida y evitada, ha sido involuntaria, hay simple culpa; y, en materia extra contractual, se le llama cuasidelito. En todos los dominios, la culpa cuenta con dos elementos, uno objetivo, el deber violado, el otro más bien subjetivo, la imputabilidad del agente, estos elementos los indica Larenz al decir “el acto antijurídico y culpable”.<sup>16</sup>

De esta definición podemos deducir que también existe el dolo dentro de la responsabilidad subjetiva, y el cual consiste en la conducta que realiza un sujeto, misma que produce un resultado, una intención de quebrantar un deber.

Dentro del dolo encontramos dos elementos y son el ético el cual está constituido por la conciencia del sujeto de que ha quebrantado un deber y el elemento volutivo o emocional y que consiste en la voluntad propia del sujeto al momento en que realiza su conducta.

Esto es, en la teoría subjetiva de la responsabilidad existe en todo momento una conducta ya sea voluntaria o involuntaria en la cual se produce un daño, existiendo por tanto la culpa la cual es un estado psicológico del sujeto que realiza la conducta y que como resultado se encuentra obligado a resarcir el daño ocasionado de su proceder culpable y antijurídico.

---

<sup>16</sup>Joaquín Martínez Alfaro. Op. Cit., pág. 175.

Por otro lado suele suceder dentro del análisis de la responsabilidad civil objetiva y subjetiva que estos tipos de responsabilidad pueden coexistir en una sola, es decir, que dentro de una conducta o hecho realizado pueden coexistir ambos tipos de responsabilidad. A mayor abundamiento transcribo la siguiente tesis jurisprudencial, que a la letra reza:

Séptima Época

Instancia Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen: 169-174 Cuarta Parte

Página: 166

### **RESPONSABILIDAD CIVIL SUBJETIVA Y OBJETIVA, COEXISTENCIA DE LAS.**

*La Responsabilidad subjetiva y la objetiva, de que tratan respectivamente los artículos 1910 y 1913 del Código Civil del Distrito Federal, no se excluyen y pueden coexistir, ya que una persona que hace uso de mecanismos, instrumentos, aparatos o sustancias peligrosos, por sí mismos, por su naturaleza explosiva e inflamable, aunque no obre ilícitamente, puede, además, ejecutar actos ilícitos que tiendan a causar daños a otra persona. En consecuencia, el actor en un juicio de responsabilidad civil, puede válidamente intentar las acciones derivadas de los citados artículos, sin que pueda decirse que tales acciones sean contradictorias.*

Amparo directo 5721/80. Wings, S.A. y Jesús García Moreno. 19 de Enero de 1983. Mayoría de 3 votos. Ponente: Raúl Lozano Ramírez. Disidentes: Gloria León Orantes y Jorge Olivera Toro. Sexta Época, Cuarta Parte:

Volumen CXII, pág. 130. Amparo directo 1775/65. Liborio Monge Pérez. 17 de octubre de 1996. 5 votos. Ponente: José Castro Estrada.

Quinta Época.

Tomo LXX, pág.

Luego entonces y al haber visto los elementos constitutivos de la responsabilidad subjetiva y objetiva, y partiendo de ello con la responsabilidad civil, cuyos elementos de que hablamos son el dolo y la culpa; dichos elementos también son constitutivos de la Responsabilidad Penal y de los cuales los analizaré de manera mas profunda dentro de este tipo de responsabilidad.

Así, de esta manera pasemos al análisis de la responsabilidad penal, tratando de analizar sus elementos constitutivos y desmembrar de manera genérica a la responsabilidad penal para un buen entendimiento, desarrollo del tema y propuestas a seguir.

## 2.8.- RESPONSABILIDAD PENAL

En primer término siguiendo la secuela y procedimiento del tema, debemos contestarnos la siguiente cuestión *¿quienes pueden ser responsables dentro del ámbito penal?*, ello debido a que así como en el ámbito fiscal no todos tienen la capacidad contributiva al gasto público, como ya se explico en su momento; en materia penal no todo mundo tiene la capacidad de ser sujeto responsable o imputable penalmente.

De esta manera y para que exista responsabilidad penal a cargo de un sujeto, éste debe ser imputable, es decir, que cuente con la capacidad de querer y entender la norma jurídica, además de contar con la mayoría de edad y que de acuerdo a nuestra ley penal la mayoría de edad se adquiere a partir de los dieciocho años.

De este modo un individuo es responsable cuando es imputable y ejecuta una conducta antijurídica de un hecho punible o ilícito, originándose la obligación de responder de dicha conducta.

***Por tanto, la responsabilidad penal es: un deber jurídico que incumbe al individuo imputable de dar cuenta del hecho realizado y de sufrir sus consecuencias jurídicas.***

A vista de lo expreso el elemento imputabilidad es el fundamento de la culpabilidad y si hay culpabilidad existe por ende una responsabilidad.

Ahora bien, dentro de la responsabilidad penal analizaremos los siguientes elementos constitutivos de la misma y que en base a los elementos que se analizaran, éstos serán los que nos van a llevar a determinarla, así mismo en base a las condiciones y *modus operandi* del sujeto es como se va a fincar dicha responsabilidad penal.

Los elementos al estudio y análisis para determinar la existencia de una responsabilidad de carácter penal son: 1.- La Antijuridicidad; 2.- La Tipicidad; 3.- Imputabilidad; 4.- La Culpabilidad (Dolo y Culpa)

## ANTI JURIDICIDAD

Para que se finque una responsabilidad de carácter penal, necesariamente se debe de realizar una conducta (acción u omisión), que sea contraria a derecho, es decir, una conducta regulada por la ley penal considerada como delito.

Así, la Antijuridicidad es toda conducta contraria a derecho, es decir, es la violación del bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo. De esta manera podemos clasificar a la antijuridicidad como:

Antijuridicidad Material y que consiste en todo lo que es propiamente contrario a derecho pero sólo por cuanto hace a la afectación genérica de una colectividad; y como Antijuridicidad Formal y que consiste en toda violación de una norma emanada por el Estado.

Por otro lado la Antijuridicidad es un elemento que se encuentra íntimamente ligada con el elemento Culpabilidad, toda vez que si una conducta no es antijurídica por ende no existe una culpabilidad, esto debido a que la antijuridicidad es como ya se ha hecho mención, toda conducta contraria a la norma penal y si se realiza ésta por ende existirá una culpa.

## TIPICIDAD

Por lo que respecta al elemento Tipicidad y al haber analizado a la antijuridicidad como una conducta contraria a derecho, la tipicidad consiste en que dicha conducta punible se encuadre o se ajuste a la descripción formulada en los artículos de la ley penal considerados como delitos.

De otro modo y como correctamente lo manifiesta el maestro Celestino Porte Pettit Candaudap la tipicidad consiste en esa cualidad o característica de la conducta punible de ajustarse o adecuarse a la descripción formulada en los tipos de la ley penal.<sup>17</sup>

Esto es, la Tipicidad es el encuadramiento de cierta conducta hacia un tipo penal, es decir, es la adecuación del actuar del sujeto activo o de su abstención frente a un precepto u ordenamiento legal.

Ahora bien, debemos distinguir entre lo que es el Tipo penal y la Tipicidad y la diferencia estriba en que el primero es la descripción hecha por el legislador de cierta conducta que afecta los intereses de una colectividad, plasmados éstos en un precepto de norma de derecho penal, mientras que el segundo es precisamente el encuadramiento de esa conducta hacia la descripción hecha por el legislador o bien, por el tipo penal

---

<sup>17</sup>Celestino Porte Pettit Candaudap, **“APUNTAMIENTOS DE LA PARTE GENERAL DE DERECHO PENAL”** Editorial Porrúa, S.A. Décima Sexta Edición. México 1994. pág 332.



## IMPUTABILIDAD

La Imputabilidad consiste en la capacidad de querer entender dentro del campo del derecho penal, es decir, se traduce en la voluntad que tiene el sujeto de realizar una conducta acatada a derecho o no.

La capacidad se traduce en un estado lucido, es decir, en una salud mental regulada por situaciones como la edad y la salud mental, y que viéndolo desde otro punto de vista la falta de estos elementos nos llevaría a determinar una ininputabilidad a cargo de un sujeto.

## CULPABILIDAD

La imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad, es decir, como ya se había establecido que cuando un sujeto es imputable y realiza una conducta contraria a derecho se coloca dentro de la culpabilidad.

A vista de lo antes manifestado de la culpabilidad como elemento del delito y a su vez como presupuesto de la Responsabilidad penal, transcribiré la siguiente tesis jurisprudencial:

Quinta	Época
Instancia	Primera Sala
Fuente:	Semanario Judicial de la Federación
Tomo	CXXIV
Página:	1066

### RESPONSABILIDAD PENAL.

*Una Conducta humana sólo puede ser reprochable a título de culpabilidad, cuando la prohibición que establece la ley, o la omisión en que incurre el agente por no hacer lo debido, están definidos como los delitos en el catálogo de infracciones del Código respectivo.*

Amparo penal directo 4693/54. Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953. no se menciona el nombre del promovente. 20 de junio de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Luis Chico Goerne. Ponente: Teófilo Olea y Leyva.

Ahora bien, Dentro del elemento culpabilidad puedo señalar que existen dos tipos de culpa y son: a).- En forma dolosa o intencional y b).- En forma culposa o no intencional.

En los delitos dolosos o intencionales el sujeto activo realiza determinados actos encaminados a la producción de un resultado y en el cual la conducta del agente coincide con su resultado doloso, antijurídico y culpable y que a pesar de que sabe se va a producir un resultado el sujeto activo de la acción realiza dicho acto, no importándole las consecuencias de derecho que puedan surgir con la consumación de dicha conducta.

Por otro lado en cuanto a los delitos culposos o no intencionales, el sujeto activo realiza determinados actos en los cuales sabe que se va a producir un resultado, que no ha medido en cuanto a su realización y consecuencias jurídicas del mismo, toda vez que dicho resultado puede terminar en una conducta antijurídica y culpable por que se ha pensado en prevenirlo o no.

Esto es, que se obra con negligencia o falta de curiosidad dentro de la conducta realizada y que por tal motivo se da un resultado típico, dañosos y penado por la ley.

Dicho de otro modo, mientras que en la forma intencional el sujeto realiza una conducta dolosa la cual coincide con el resultado deseado o querido por el agente o sujeto; en la forma no intencional el sujeto realiza su conducta pero que por falta de probidad o por actuar con negligencia dentro de la misma, e infringe un deber de cuidado que le incumbe y cuyo resultado pudo haber previsto.

Por otro lado, al hablar de culpabilidad necesariamente tendremos que analizar al dolo y a la culpa, toda vez que la conducta antijurídica de un sujeto, ya sea de acción u de omisión debe de contener uno u otro elemento para considerar y hacer a un sujeto penalmente responsable.

Así de este modo, el dolo consiste en la producción de un resultado típicamente antijurídico (o la omisión de una acción separada), con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, con conciencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto (u omitir la acción debida), y con representación del resultado (o de la consecuencia del no hacer), que se quiere o consiente.<sup>18</sup>

Es decir, que el dolo es la realización de una conducta típica y antijurídica con la cual se busca un resultado, originándose como consecuencia el quebranto de un deber y cuyo resultado fue el deseado por la voluntad del sujeto o agente.

Es de notarse que dentro del dolo los elementos característicos y determinantes de éste son en principio la voluntad del acto que se realiza, así como la intención de realizar dicho acto que el sujeto se propuso; otro elemento es el psicológico el cual se traduce en el motivo que impulso al agente de realizar el hecho antijurídico; por último otro de los elementos constitutivos del dolo es la conciencia de realizar el hecho o el ilícito jurídico que se quiere o se desea.

---

<sup>18</sup>Gutiérrez y González Ernesto. Op. Cit. pág. 300.

En cuanto a la culpa que ya hemos definido con antelación dentro de la responsabilidad civil, y que dentro de la responsabilidad penal podemos retomar la manifestado por Savatier en su concepto de culpa. Sin embargo la culpa como especie de la culpabilidad es:

“El obrar sin la diligencia debida causando un resultado dañoso, previsible y penado por la ley; o como la infracción de un deber de cuidado que personalmente incumbe, pudiéndose preverse la aparición del resultado, es decir, la culpa es la no previsión de lo previsible y evitable, que causa un daño antijurídico y penalmente tipificado.”<sup>19</sup>

De la definición antes mencionada podemos señalar que existen delitos intencionales y delitos no intencionales o imprudenciales y que de ellos se deduce la culpabilidad previsible y la culpabilidad no previsible.

En los delitos intencionales se desea la producción de un resultado, resultado que es antijurídico, típico y culpable, es decir, que como su propio nombre lo dice, existe toda la intención de obtener un resultado y el cual trae como consecuencia una pena o sanción emanada de la ley penal.

Dentro de los delitos intencionales se realizan determinados actos en las que no se prevén las consecuencias jurídicas que pueden originarse por la realización de dichos actos que son antijurídicos y con la voluntad de producir su resultado.

Por otro lado en los delitos no intencionales o imprudenciales se desea la producción de un resultado pero no antijurídico, y que sin embargo por falta de cuidado, de reflexión, por imprudencia o por negligencia se produce un resultado en el cual se ha transgredido la norma jurídica. Ahora bien, nótese que la imprudencia es un hacer omitiendo algo y que la negligencia es un no hacer.

Dicho de otro modo en los delitos no intencionales o imprudenciales se realiza una conducta en la que se prevén las consecuencias del resultado que va a originarse, esperando no ocurran dichas consecuencias, que pero por falta de reflexión, de cuidado, por negligencia o por imprudencia se producen dichas consecuencias de derecho, y que de igual forma la conducta realizada es penada por la ley.

Avista de lo expreso, prever es: “proyectar un juicio en el porvenir, pronosticando que de nuestra conducta se seguirá determinado resultado, con relaciones de causa a efecto, por ende la previsibilidad ejerce la función de agravante”,<sup>20</sup> por el sólo hecho de que la conducta que se realizó pudo preverse y que por las razones antes mencionadas no se realizo y por tanto se produjo el resultado típico, antijurídico y penado por la ley.

---

<sup>19</sup>Raúl Carranca Trujillo y Raúl Carranca y Rivas. **“DERECHO PENAL MEXICANO PARTE GENERAL”**. Editorial Porrúa. S.A. Décima Octava Edición, México 1995. pág. 457.

<sup>20</sup>Enrico Altavilla. **“LA CULPA”**. Editorial Temis. S.A., Cuarta Edición. Bogota Colombia 1987. pág. 2

Por otro lado la previsibilidad consiste en la posibilidad genérica que un hombre de mediana inteligencia y cultura en un lugar dado y en determinado momento histórico tiene que prever el resultado como consecuencia de su propia conducta; y en cambio, la previsión consiste en: "representarse efectivamente, de parte del agente en un caso específico, el resultado como probable"<sup>21</sup>

Es decir, que el resultado producido por determinada conducta tuvo, al menos que ser previsible y debe de haber asimismo, la posibilidad de representarlo y de preverlo, con lo que podemos concluir que la previsión es el elemento intrínseco de la imprudencia y de la impericia.

Por último, manifiesto que otro de los fundamentos de la Responsabilidad Penal es el Nexo de Causalidad entre la conducta realizada por el agente y la producción de su resultado. A mayor abundamiento transcribiré la siguiente tesis jurisprudencial.

Quinta	Época
Instancia	Primera Sala
Fuente:	Semanario Judicial de la Federación
Tomo	CXXIII
Página:	427

## **RESPONSABILIDAD PENAL.**

*La relación de causa a efecto que debe de existir entre el movimiento corporal del agente y el resultado concreto constituye, con arreglo a la dogmática de la culpabilidad, el fundamento imprescindible de toda responsabilidad jurídica penal.*

Amparo penal directo 2419/54. Por acuerdo de la Primera Sala, de fecha 8 de junio de 1953. no se menciona el nombre del promovente. 21 de enero de 1955. Unanimidad de Votos. Ausente: Luis Chico Goerne. Relator: Teófilo Olea y Leyva.

## **2.9.- RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA**

La Responsabilidad de carácter administrativa, se origina cuando se ha violado una disposición administrativa y cuya obligación del sujeto que la ha violado es el de reparar el daño causado.

---

<sup>21</sup>Enrico Altavilla Op. Cit. pág. 2. - Nótese que para prever la producción de un resultado en determinada conducta, no necesariamente se tiene que ser inteligente o tener una cultura amplia y bastante para prevenirlo, pues basta con la capacidad de raciocinio para poder evitar las consecuencias de un resultado. Así mismo es necesario e importante señalar que influyen demasiado las cuestiones de Tiempo, Modo y Lugar.

Siguiendo la misma línea, la Ley General Tributaria de España, en su numeral 37, apartado primero, señala: " La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos a otras personas solidaria o subsidiariamente."<sup>22</sup>

De lo anteriormente expreso, podemos deducir que dicha responsabilidad la impone la misma ley, además de que se habla de una responsabilidad solidaria y subsidiaria.

Sin embargo, la solidaridad implica, como ya se había manifestado, el que el acreedor tributario pueda exigir el pago de la obligación tributaria ya sea al sujeto pasivo, o bien, al responsable solidario de dicha obligación, es decir, ya sea que el acreedor exija dicha obligación al deudor principal o a los obligados solidarios, esto es ya sea a uno o a otro.

Por el otro lado, la responsabilidad es subsidiaria, cuando el acreedor tributario exige la obligación al deudor principal o sujeto pasivo de la obligación, y una vez que se ha agotado esta exigencia y resulta ser fallida, podrá entonces exigir la obligación tributaria al obligado subsidiario.

A vista de lo expreso, nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, sólo nos hace mención a una responsabilidad solidaria y nos dice: "**artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes...**"; y nos establece una serie de apartados en las cuales nos señala quienes serán dichos responsables solidarios.

Así, de esta manera concluimos que nuestra legislación tributaria al querer fincar una responsabilidad, lo hace de manera solidaria hacia terceras personas y sin duda de manera directa hacia el propio contribuyente, lo que en todo momento deja en pleno estado de indefensión al sujeto pasivo o contribuyente principal, pues no se trata de deslindar responsabilidades, sino que se hace de manera directa con el contribuyente y de manera solidaria con terceras personas.

Esto mismo sucede en la Ley General Tributaria de España, pues nunca se trata de ir atrás de la situación, sino que fincan la responsabilidad de manera solidaria para con terceros y nunca una responsabilidad directa, ello debido a que no se trata de deslindar responsabilidades.

Sin embargo, cuando existe de por medio una representación hacia el sujeto pasivo o contribuyente, el representante está en el momento en que acepta tal representación, asumiendo y aceptando una responsabilidad para con su representado, esto quiere decir, que cuando se viole una ley administrativa, se debe por tanto ser responsable directo de la misma y si la ha violado el representante, éste debe ser responsable y no así el representado.

---

<sup>22</sup>Sonsoles Mozarra Manrique de Lara, "**LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS**", Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons. Ediciones Jurídicas, .S.A. Primer Edición, pág. 15

Para reforzar lo antes manifestado y dejarlo un poco mas claro, nos haremos las siguientes cuestiones **¿cuándo debe de fincarse una responsabilidad administrativa?**, y **¿A quién ha de fincársele?**. Al respecto el maestro Joaquín Álvarez Martínez nos cuestiona y nos contesta lo siguiente.

¿...La figura del representante voluntario está exenta totalmente de la responsabilidad para con su actuación en el ámbito fiscal y será la persona a quien represente la que deberá soportar en todo momento las consecuencias desfavorables que de su incorrecto proceder?

Nos contesta en opinión de dicho autor y nos dice que es en todo punto negativa, ya que en ocasiones puede ocurrir, como veremos de inmediato, que el citado representante incurra en responsabilidad por su conducta, y ello no sólo frente al representado (responsabilidad civil), sino frente a la propia administración (responsabilidad tributaria y penal).<sup>23</sup>

A vista de lo expreso retomemos lo manifestado dentro de la representación, en donde en todo momento manifestamos que el representante debía de actuar solo dentro de las facultades conferidas en su mandato además de que debe, de igual forma actuar en el asunto como si fuese propio, y asimismo que el representante cuente con los conocimientos necesarios en todo momento, de conformidad con el acto encomendado.

Asimismo, retomemos lo manifestado dentro de la responsabilidad civil y penal, en donde se manifestó que aquel que ha causado un daño o ha violado un bien jurídico tutelado por la norma, debe de responder o de asumir las consecuencias de su conducta.

Con ello quiero llegar a que cuando se ha infringido una norma fiscal y como consecuencia de ello se finque una responsabilidad administrativa, o bien, de la misma se derive una responsabilidad penal, dicha responsabilidad se finque a quien ha violado o transgredido dicha norma, y que no por el proceder del sujeto que la ha violado con su conducta negativa, se trate de fincar dicha responsabilidad a otro por la simple solidaridad que la misma ley señala.

---

<sup>23</sup>Joaquín Álvarez Martínez. **"LA REPRESENTACIÓN EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO"**. Ediciones Jurídicas, S.A., Primer Edición.. Madrid España. 1995., pág. 255.

## CAPÍTULO 3

### **CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE ACARREA LA MALA ACTUACIÓN DE LOS CONTADORES PÚBLICOS POR NO SER DEBIDAMENTE REGULADA SU ACTIVIDAD PROFESIONAL**

#### 3.1- DELITOS FISCALES

#### 3.2.- Diversos Delitos Fiscales

#### 3.3 - Noción conceptual del Delito de Defraudación Fiscal

#### 3.4 - Delitos Equiparables al Delito de Defraudación Fiscal

#### 3.5.- Uso de Engaños ante la Autoridad Fiscal

3.6- En ejercicio de su facultad de comprobación la autoridad fiscal ha determinado que el contribuyente ha evadido al fisco

3.7 - Casos Prácticos de carácter penal en los que la Autoridad Fiscal ha determinado la Comisión del Delito de Defraudación Fiscal

## CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE ACARREA LA MALA ACTUACIÓN DE LOS CONTADORES PÚBLICOS POR NO SER DEBIDAMENTE REGULADA SU ACTIVIDAD PROFESIONAL.

**¡PAGUE IMPUESTOS NO PAGUE CONSECUENCIAS!** es la publicidad que realizo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público alrededor del año 92, haciendo hincapié de pagar los impuesto y no pagar las consecuencias jurídicas que acarrea el evadir al fisco, o en su caso, no cumplir con nuestras obligaciones fiscales, tal y como se ordena en nuestro máximo ordenamiento legal, en su numeral 31 fracción IV.

Es de este modo y dentro del análisis y desarrollo del presente capítulo que nos adentraremos mas en el tema del presente trabajo de tesis, analizando precisamente las consecuencias jurídicas que puede acarrear el no cumplir con las obligaciones fiscales, como el de pagar los impuestos, así como los efectos legales que acarrea la mala actuación de los Contadores Públicos cuando éstos trabajan en la contabilidad de los contribuyentes ante la autoridad fiscal.

Estas consecuencias jurídicas de las que hablaré y de las que hace alusión la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro su publicidad en el pago de los impuestos son muy severas en virtud de que se trata de la integridad física del propio contribuyente, pues en todo momento la mala actuación de un contador hacia el contribuyente en la administración y contabilidad de sus ingresos y egresos, ante la autoridad fiscal, se está en peligro la libertad de dicho contribuyente.

De este modo y en primer término se analizaran los diversos delitos fiscales de los cuales habla nuestro Código Fiscal de la Federación, y en los que puede incurrir el contribuyente al no pagar sus impuestos y que son las consecuencias que se tiene que pagar y de las que hace alusión la Autoridad Fiscal al decir ...No pague Consecuencias....

De una manera genérica hablaremos de estos delitos fiscales, pero en específico *hay uno que considero el más importante y del cual se analizará de manera mas detallada y que es el delito de Defraudación fiscal.*

En primer término debemos de establecer que es el delito y como se encuentra integrado éste para poder comprender de lo que estamos hablando dentro de los delitos fiscales.

El Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal, establece en su artículo séptimo que delito es: ***“El acto u omisión que sancionan las leyes penales”.***



A vista de lo expreso, es necesario manifestar que el delito contiene siete elementos para poderlo considerar como tal. Estos elementos de los que se hace mención son: **La Conducta, La Culpabilidad, La Antijuridicidad, La Tipicidad, La Imputabilidad, La Punibilidad, La Condiciones Objetivas de Punibilidad.**

De esta manera se puede apreciar que el artículo 7º del Código Penal, solo hace mención a dos elementos del delito y son la Conducta al establecer ..el acto u omisión... y la punibilidad al mencionar ...que sanciona las leyes..., sin embargo tomare en consideración los siete elementos al que hice mención y por tanto definiré al delito como:

***Es la conducta típicamente antijurídica, culpable e imputable a un individuo, con las condiciones objetivas de punibilidad y sancionados por las leyes penales.***

Del concepto que se acaba de mencionar se deducen los elementos que integran al delito, sin embargo hay que hacer la aclaración que algunos autores solo hacen mención a tres, otros a cuatro, otros a cinco, y otros mas solo a seis elementos que integran al delito, sin embargo para un mejor entendimiento del tema se establecerán los siete elementos a que se hace mención.

Pasemos al análisis genérico de los elementos que integran al delito:

**La Conducta:** Es el comportamiento humano voluntario o involuntario que se puede manifestar bajo una situación positiva o negativa, bajo la producción de un resultado. la conducta puede ser positiva (hacer) o negativa (no hacer), la cual se puede realizar de dos formas: La conducta de acción, y la de conducta de omisión.

La conducta de omisión puede ser: a).- Omisión simple u Omisión propia, la cual consiste en dejar de hacer algo que se debe de hacer, bien sea en forma voluntaria o involuntaria, violándose una norma de carácter preceptivo no existiendo un resultado y b).- Comisión por Omisión, consistente en dejar de hacer algo en forma voluntaria o involuntaria mediante la cual se da la producción de un resultado y por lo tanto se viola una norma de carácter prohibitivo.<sup>24</sup>

El segundo elemento es la culpabilidad, la cual es el nexo intelectual y emocional que une la conducta del sujeto con su acto, existiendo dos tipos de culpa la que se da en forma dolosa o intencional y la que se da en forma culposa o no intencional.

La culpabilidad dolosa es aquella conducta que realiza el sujeto misma que coincide con su resultado, esto es, que la conducta coincide con el resultado querido o deseado por el sujeto o agente.

---

<sup>24</sup>Celestino Porte Petrit Candaudap. Op. Cit. pág

La culpabilidad culposa es aquella en la cual el sujeto sin la voluntad de obtener un resultado lo obtiene y que por negligencia o curiosidad dentro de su conducta se origina un resultado típico, dañoso y previsible penado por la ley, al considerarse infringir un deber de cuidado que le incumbe y cuyo resultado pudo haber previsto, de aquí que la culpabilidad puede ser :

Culpa consiente, con previsión o representación. y Culpa inconsciente, sin previsión o sin representación. Esto es, en tanto que la primera de ellas el sujeto prevé la posibilidad de un daño, albergando la esperanza de que el resultado no llegue a suceder; en la segunda no se prevé dicho resultado con el cual se causa un daño. es decir, que en ambas se actúa sin la negligencia, sin el deber que le incumbe por un deber de cuidado.

El tercer elemento del delito es la Antijuridicidad, la cual se puede conceptuar como toda conducta contraria a derecho, es decir, como la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo

El cuarto elemento del delito es la tipicidad y que no es otra cosa que el encuadramiento de cierta conducta hacia un tipo penal, esto es, la adecuación del actuar del sujeto o de su abstención frente a un precepto u ordenamiento legal.

El quinto elemento que constituye el delito es la imputabilidad y que es la capacidad que debe tener el sujeto activo de querer y entender dentro del campo del derecho, y que se traduce en una voluntad.

La capacidad se traduce en un estado lucido, es decir, en una salud mental tanto por la edad como el estado psicológico del individuo.

El sexto elemento constitutivo del delito es la punibilidad traducida en aquella amenaza de una pena o una sanción que contempla la ley para aplicarse cuando se viola una norma de derecho. La punición consiste en determinar para el caso concreto la pena exacta a la cual se hace merecedor el sujeto activo al ser responsable de la conducta ilícita prevista en la ley.

La pena es la restricción o privación de los derechos que se le impone a un sujeto por la conducta ilícita cometida. Por Último la sanción es una medida impuesta por la autoridad competente con el carácter administrativo como en el caso de las multas.

Por último el séptimo elemento del delito son las Condiciones Objetivas de Punibilidad y que no son otra cosa que los aquellos requisitos que señala la norma de derecho penal en forma eventual, para el efecto de dársele una persecución al delincuente.

Siguiendo la misma línea y antes de pasar al análisis de los delitos fiscales debemos saber cuales son los requisitos de procedibilidad, para que la autoridad fiscal competente finque una responsabilidad ante la comisión de un delito fiscal. Para tal efecto se requiere:

I.- Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule una denuncia o querrela ante la autoridad competente, en contra del o de los sujetos presuntamente responsables de la comisión de un delito fiscal, tipificado dentro del catálogo de delitos fiscales

II.- Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare y acredite haber sufrido, o en su caso, que pudo haber sufrido un daño y/o perjuicio.

Es de hacer notar que dentro del segundo requisito, se está hablando de una tentativa, al mencionar ...que pudo haber surgido..., tentativa que es sancionada con las penalidades establecidas dentro del numeral 98 del Código Fiscal Federal.

Ahora bien, por otro lado se habla de un daño y de un perjuicio que previamente sufra o pudo haber sufrido el fisco federal pero, ¿Qué entendemos por daño y qué por perjuicio?.

Por daño podemos entender, desde un punto de vista muy particular, como toda pérdida o menoscabo que se ha sufrido en el patrimonio de una persona (física o moral). Por otro lado debemos entender por Perjuicio como toda privación de cualquier ganancia que se pudo obtener lícitamente dentro de una relación obligacional.

### **3.1.- DELITOS FISCALES.**

### **3.2- DIVERSOS DELITOS FISCALES**

A vista de lo expreso, pasemos análisis de los diversos delitos fiscales que contempla nuestro Código Fiscal de la Federación, empezando con el delito de Contrabando. Para tal efecto el citado ordenamiento legal en su numeral 102 establece:

“Comete el Delito de Contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse;

II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, y

### III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente para las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”

Resulta muy claro el artículo transcrito al manifestarnos quienes cometen el delito de contrabando, el cual consiste en la extracción o introducción ilegal de las mercancías, de conformidad con las fracciones antes transcritas. Sin embargo, cabe cuestionarnos ¿A qué tipo de mercancías se refiere?, para contestar tal cuestión veamos lo que establece el artículo 92 del mismo ordenamiento legal en su penúltimo párrafo y que nos dice:

*“Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquiera otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”.*

Aunque no es muy explícito el Código Fiscal Federal al mencionarnos a que tipo de mercancías se refiere, considero que el legislador al redactar el artículo en cuestión, lo hizo de manera genérica, pues resultaría gravoso el detallar cada tipo de mercancía, luego entonces debemos de interpretar tal artículo a efecto de deducir que tipo de mercancías se deben de introducir o extraer del país de manera legal.

Asimismo, a fin de no cometer el delito de contrabando, previsto en la Ley Fiscal debemos de tomar en consideración los Reglamentos Internos Aduanales, así como las demás disposiciones legales fiscales para reunir los requisitos de la legal estancia, de acuerdo a la mercancía, que se está introduciendo o extrayendo, según sea el caso.

Dicho lo anterior, resulta importante saber como podemos comprobar la legal estancia de mercancías que se introducen al país de procedencia extranjera; para tal efecto como ya se ha hecho mención, necesitamos tomar en consideración los Lineamientos Jurídicos Aduanales, además de los requisitos señalados en el ordenamiento fiscal federal y el cual nos señala entre otros, los siguientes requisitos:

- a).- Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal;
- b).- Factura extendida por persona inscrita en el registro Federal de Contribuyentes;
- c).- La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizadas para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Por otra parte, así como existe el delito de contrabando, también nuestra ley fiscal hace alusión al delito Equiparado al de contrabando, para tal efecto el artículo 103 del ordenamiento legal en cita establece:

“Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

I.- Se descubran mercancías extranjeras dentro de los legares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país;

II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contadas el línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior;

III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga;

IV - Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento por uso económico,

V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en grúas territoriales sin estar documentadas;

VI.- Se describan mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna;

VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo;

VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje, y

IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.”

Siguiendo la misma línea, el numeral 105 establece:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de contrabando quien:

I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas;

II.- Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas;

III.- Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida;

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido;

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la intención de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente;

VI.- Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años;

VII.- Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente;

VIII.- Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas;

IX.- Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales;

X.- Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los recintos a que obligan las disposiciones legales.”

Para los efectos del artículo antes transcrito debemos de considerar mercancías de uso personal los siguientes:

- ◆ Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.
- ◆ Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice;
- ◆ Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

Por último debemos de señalar el delito de contrabando calificado, para tal efecto éste será calificado en los siguientes casos:

“El Delito de Contrabando será calificado cuando se cometa:

- I.- Con violencia física o moral en las personas;
- II.- De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías;
- III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público, y
- IV.- Usando documentos falsos”.

Cuando existe el grado calificativo del delito de contrabando la sanción será mayor hacia quien lo comete, toda vez que este delito se agrava por realizarse con las modalidades antes transcritas.

Una vez que se ha analizado el delito de contrabando y sus diversa modalidades pasemos al estudio del delito de Defraudación Fiscal.

### 3.3.- NOCIÓN CONCEPTUAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

La ley fiscal federal en su artículo 108 define a la defraudación fiscal como: *“Comete el delito de defraudación fiscal 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.*

*La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.”*

Como es bien sabido y como ya se ha hecho mención dentro del primer capítulo del presente trabajo en lo referente a las obligaciones de los contribuyentes hacia el fisco federal, la omisión del cumplimiento de esta obligación nos conlleva a la comisión del delito de defraudación hacia el fisco federal, contemplado dentro del catálogo de delitos fiscales en dicho ordenamiento legal.

Así, de esta manera si estamos dentro del supuesto de no pagar alguna contribución establecida en ley y de la cual tenemos la obligación de enterarla al fisco federal, ya sea total o parcialmente y a través de engaños, errores o maquinaciones dolosas y fraudulentas, causando un perjuicio al fisco federal, estaremos por ende cometiendo el delito de defraudación fiscal.

Ahora bien, retomando lo manifestado en el capítulo primero en el que se estableció la obligación de hacer pagos parciales y un pago anual, o bien dicho de otra forma, a rendir un ejercicio fiscal anual, y ante la omisión de no hacer estos pagos provisionales o anuales también estaremos dentro de la comisión del defraudación fiscal

Siguiendo la misma línea y partiendo del concepto que nos da la ley fiscal y por hechas las manifestaciones vertidas con antelación, concluyo que el término defraudar significa: **el burlar el pago de los impuestos o contribuciones a que estamos obligados para con el fisco federal**, es decir, eludir el pago de impuestos a través de una acción u omisión dolosa y engañosa que nos libera del pago de una obligación para con la autoridad encargada de recaudar las contribuciones y que es la que representa al Estado.

Por otro lado se dice que ante la comisión del delito de defraudación al fisco, la responsabilidad directa recae sobre el contribuyente, al considerar la autoridad fiscal que es la persona física, o bien, moral que omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En el caso de las personas morales, éstas se obligan a través de sus representantes, en términos de lo dispuesto en los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, lo cuales establecen que su representación se haga a través de las personas físicas.

A mayor abundamiento se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial:

**PERSONAS MORALES, RESPONSABILIDAD PENAL DE  
LOS REPRESENTANTES DE LAS.**



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

; Amparo Directo. 2489/83, 4 de agosto de 1983, Séptima época, Volúmenes 151-156, segunda parte, p.74.

De este modo queda claro que las personas morales se hacen responsables a través de sus representantes fiscales, por lo que hasta el momento no existe ningún problema, toda vez que el responsable es aquel que cuenta con los conocimientos en la materia y quien se encuentra a cargo del negocio conferido.

A vista de lo expreso cabe cuestionarnos en lo referente a las personas físicas ¿Porqué ante la comisión del delito de defraudación fiscal, la responsabilidad directa recae solamente sobre el contribuyente y no en su administrador o contador, si es éste quien se encuentra a cargo del negocio?

Ante tal cuestión puedo manifestar que si bien es cierto, que dentro de nuestra ley fiscal se contempla la responsabilidad solidaria en su numeral 26, también lo es que nunca especifica que dicha responsabilidad se encuentra a cargo de los contadores cuando éstos asesoren o lleven a cabo la contabilidad de los contribuyentes ante la autoridad fiscal correspondiente

Sin embargo, y una vez dicho lo anterior veremos que es lo que establecen los artículos 13 del Código Penal Federal y el numeral 95 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 13.- Son autores o partícipes del delito:

- I - Los que acuerden o preparen su realización;
- II.- Los que realicen por sí;
- III.- Los que realicen conjuntamente;

IV.- Los que lo llevan a cabo sirviéndose de otras;

V.- Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;

VI.- Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente en cumplimiento de una promesa anterior al delito;

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

“Artículo 95 - Son Responsables de los delitos fiscales quienes:

I.- Concierten la realización del delito;

II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley;

III.- Cometan conjuntamente el delito;

IV.- Se sirva 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.”

Al haber quedado descartada la responsabilidad solidaria, al no encuadrar dentro de los supuestos al no contemplarse ésta en nuestro Código Fiscal en su numeral 26, hacia los contadores, y de la simple lectura de tales artículos podemos encontrar el fundamento jurídico de una responsabilidad **solidaria** hacia dichos contadores, cuando éstos actúen indebidamente ante la autoridad fiscal en funciones de un contribuyente.

Sin embargo puedo deducir de la simple lectura de los artículos antes transcritos que serían el fundamento jurídico de una responsabilidad solidaria hacia dichos contadores; porque no podríamos hablar de una responsabilidad directa, toda vez que la autoridad fiscal al formular su querrela, lo hace siempre primero sobre el contribuyente y después sobre quien resulte responsable, y que ante tal supuesto encuadrarían los contadores, luego entonces estaríamos hablando de una responsabilidad pero en todo momento de manera solidaria.

A vista de lo expreso, lo que se pretende en el presente trabajo es fincar una responsabilidad directa hacia los contadores y no una responsabilidad solidaria por los motivos que se han venido expresando, y que si bien es cierto que con base a los numerales 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal Federal, nos podemos fundamentar para fincar una responsabilidad a los contadores, pero en todo momento quien resulta perjudicado es el contribuyente pretendiendo en el presente trabajo velar por los intereses de tal contribuyente en todo procedimiento de carácter penal fiscal ante la comisión de un delito de naturaleza fiscal.

De esta manera puedo concluir:

1.- Ante los artículos transcritos se da la figura de la coparticipación delictiva del contador, sin embargo, éste no es el tema central del presente trabajo, pues lo que se propone es deslindar responsabilidades fincando una responsabilidad directa hacia quien la tiene tratando de salvaguardar el interés jurídico del propio contribuyente.

2.- Luego entonces, si la autoridad fiscal demuestra la comisión del delito de defraudación fiscal y éste fue cometido por la persona que cuenta con los conocimientos técnicos contables y fiscales, entonces ¿porqué no fincar una responsabilidad directa hacia el contador, tomando en cuenta que para poder acreditar tal responsabilidad se cuentan con documentos que necesitan de técnica y conocimientos especializados para ser elaborados y obtener el resultado fiscal deseado?. Así mismo tomemos en cuenta que el contador al ser perito en la materia, bien puede conocer ciertas maniobras tendientes a evadir total o parcialmente al fisco, no pagando ciertos tributos que deben de enterarse a la autoridad fiscal.

3.- Para fincar la responsabilidad directa hacia el contador, debemos ver detrás de la situación, pues el contribuyente al contratar los servicios de un contador debe hacerlo en todo momento por escrito a fin de poderlo demostrar ante la autoridad fiscal que quien realiza los trámites y llena las formas de pago, lo es el contador y que es necesario que ésta reconozca una representación fiscal a cargo del contador cuando éste actúa a nombre de una persona física, ello con la finalidad de que en el supuesto de que la autoridad fiscal en ejercicio de su facultad de comprobación determina la comisión del delito de defraudación fiscal, trate de esta manera deslindar responsabilidades teniendo como antecedente que existe la representación fiscal a cargo del contador.

Por otro lado y siguiendo la secuela del delito en estudio, la misma ley federal fiscal nos establece en su numeral 108 los casos o situaciones en que el delito será calificado.

"El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

a).- Usar documentos falsos.

b).- Omitir expedir retiradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan

d).- Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.”

Cabe hacer la aclaración que cuando se ha omitido el pago total o parcial de alguna contribución y se ha obtenido un beneficio indebido, de acuerdo a lo manifestado en los puntos anteriores, y se paga espontáneamente junto con sus recargos y actualización correspondiente, antes de que la autoridad fiscal se haya dado cuenta de tal omisión del pago de contribuciones dentro de sus facultades de comprobación, ésta no formulará la querrela correspondiente en contra de tal contribuyente que omitió el pago total o parcial de determinadas contribuciones, ello debido a que se ha subsanado tal omisión hasta antes de que la autoridad fiscal se haya percatado de dicha omisión.

### **3.4.- DELITOS EQUIPARABLES AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

Por otro lado, puedo decir que existen algunas conductas que son sancionadas y penadas de igual forma que al delito de defraudación fiscal, por lo que podemos equiparar tales conductas delictivas al delito antes mencionado, siendo estas conductas las siguientes:

Será sancionado con las mismas penas al delito de defraudación fiscal, quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsa o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere tenido o recaudado.

III.- Se beneficie sin derecho de subsidio o estímulo fiscal;

IV.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal;

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Sigue diciendo el artículo, No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o el beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendientes a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

### 3.5.- USO DE ENGAÑOS ANTE LA AUTORIDAD FISCAL

En primer término debemos de tener un conocimiento genérico de lo que podemos entender por la palabra ENGAÑO, que de acuerdo a lo que nos manifiesta el maestro Jesús Zamora Pierce el Engaño es: *"la falta de verdad en lo que se dice o en lo que se hace creer."*<sup>25</sup>

Según el Diccionario de la Real Academia Española, *"es dar a la mentira apariencia de verdad. Inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas."*

Es de este modo que el término Engaño es sinónimo de mentira, de falsedad, de hacer creer a otro u otros algo que no es verdad, algo de lo que no es real ni verdadero, pues de este modo se puede hacer valer uno de ciertas maquinaciones para exteriorizar algo que no es cierto.

Así, dentro del desarrollo del presente capítulo, se han visto los delitos fiscales groso modo, luego entonces la manera de la cual nos podemos valer para evadir al fisco federal, es a través del engaño tramando ciertas maquinaciones para hacer caer en el error a dicha autoridad fiscal y de una u otra manera evadir el pago de las contribuciones a que estamos obligados, de conformidad con el numeral 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento legal.

Por otro lado puedo manifestar que dentro de los procesos penales de carácter fiscal y en si, dentro de todo proceso penal genéricamente hablando, la reina de las pruebas era la Confesional, sin embargo al descubrirse que el ser humano tiende a mentir ésta dejó de ser la reina de todas las pruebas.

---

<sup>25</sup>Zamora Pierce Jesús **"EL FRAUDE"** Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 1996. pág. 38

Con ello quiero decir, que si el ser humano por naturaleza tiende a mentir, bien nos podemos valer de ciertas maquinaciones para poder engañar al fisco, a través de ciertas trampas o errores y en sí de un enorme número de engaños para poder evadir el pago de los tributos, para de esta manera caer en lo que hemos detallado con antelación y que es la comisión del delito de Defraudación Fiscal.

Para un mejor entendimiento de lo antes manifestado transcribiré la siguiente tesis jurisprudencial:

**Octava Época**

**Instancia**      **Tribunales Colegiados de Circuito**  
**Fuente**        **Semanario Judicial de la Federación**  
**Tomo**          **XI-Marzo**  
**Página**        **256**

#### **DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. SU DIFERENCIA.**

Del texto de los artículos 108 y 109 fracción Y, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el

engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estudios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M.E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II, página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consista en una declaración fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

#### **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Amparo Directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

A vista de lo expreso, puedo concluir que la forma más usual de evadir el pago de las contribuciones a que estamos obligados es a través del engaño, valiéndonos de ciertos errores, actuar con cierto dolo e incluso tramar ciertas maquinaciones a fin de burlar a la autoridad hacendaría de dicho pago.

Es preciso hacer la anotación de que no solamente el propio contribuyente puede realizar estos engaños, si no también otra persona, que al caso concreto bien lo puede realizar un contador, al saber de ante mano muchos trucos de los cuales se puede hacer valer para de esta forma evadir el pagos de las contribuciones y ante tal situación no solamente estaría engañando a la autoridad fiscal, sino también a su cliente, es decir, al contribuyente.

### **3.6.- EN EJERCICIO DE SU FACULTAD DE COMPROBACIÓN LA AUTORIDAD FISCAL HA DETERMINADO QUE EL CONTRIBUYENTE HA EVADIDO AL FISCO.**

### **3.7.- CASOS PRÁCTICOS DE CARÁCTER PENAL EN LOS QUE LA AUTORIDAD FISCAL HA DETERMINADO LA COMISIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

Una de las facultades principales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es el de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con dichos contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales.

A vista de lo expreso, es menester trasladarnos al capítulo primero en el cual establecí cuales eran las obligaciones de los contribuyentes, cuya obligación final o principal es el estar al corriente del pago de los tributos o contribuciones a que están obligados de conformidad con las leyes fiscales como se ha establecido con antelación.

Asimismo se dice que dentro de la facultad de revisión que reviste a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra el de comprobar que los contribuyentes se sitúen dentro del supuesto de la comisión de algún delito fiscal previsto dentro del catálogo de delitos fiscales según las leyes fiscales federales, ello a través de una omisión o infracción de alguna obligación prevista en ley.

Todo ello lo hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus visitas domiciliarias cuya finalidad es el de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales previstas según los ordenamientos fiscales. Estas visitas domiciliarias encuentran su fundamento en los numerales del 42 al 50 del Código Fiscal Federal.

Así dentro de la Facultad de Comprobación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus visitas domiciliarias, como ya se ha establecido, y al revisar la contabilidad de las personas físicas y/o morales, basada en la revisión de libros, declaraciones presentadas, documentación contable de cualquier índole (disquete de computadora, facturas, domicilios fiscales, etc.) y demás movimientos reales que se han efectuado durante el ejercicio fiscal, ésta ha determinado que se está evadiendo al fisco federal y por tanto se ha cometido el delito de **DEFRAUDACIÓN FISCAL**.

A continuación presentaré un caso práctico en los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha formulado querrela en contra de una persona moral y el contador de la misma, al haber encontrado que:

- Al compulsar a sus principales proveedores, la empresa había omitido declarar compras por 500 millones de pesos, y las facturas de venta al menudeo.



- La empresa llevaba doble contabilidad
- Que la misma no se encontraba en el principal asiento del negocio, sino en domicilios adyacentes en previsión de una visita fiscal.

Ante tal situación la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querelló en contra de la empresa por la posible comisión de los delitos previstos en los artículos 108, 109, fracciones II y IV, y 111, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Esta empresa por medio de sus legítimos representantes, había efectuado las maquinaciones para omitir totalmente el pago de contribuciones por medio del engaño consistente en omitir compras y ventas y llevar doble contabilidad, lo que representó una merma al fisco federal por la cantidad de 200 millones de pesos.

La Procuraduría General de la República ejerció acción penal en contra de los Señores Viviano Malpago Veloz, en su calidad de Presidente del Consejo de Administración y de su hijo Vivianito Malpago Aznar, en su calidad de gerente general de la empresa.

Al rendir su declaración preparatoria, ambos inculpados argumentaron que por su escasa preparación escolar desconocían por completo la materia contable que es de tanta complejidad y alcance técnico, por lo cual no se le podía imputar ninguna responsabilidad, ya que las maniobras de defraudación, en caso de existir, debían estar a cargo del contador que era el que preparaba las declaraciones y las presentaba a la firma de los responsables legales, pero sin que éstos supieran a ciencia cierta que el alcance legal de las implicaciones de las declaraciones que preparaba y las presentaba el contador, único responsable de cualquier anomalía existente, las palabras textuales fueron las siguientes, misma que son clásicas en la mayoría de procesos penales:

*..efectivamente el de la voz es Presidente del Consejo de Administración de la Empresa "El Justo Pago S.A.", aclarando que dicha sociedad mercantil fue dada de baja a principios del año, que las operaciones de compra y venta que motivan la presente indagatoria se efectuaron en el año de 1991, que efectivamente en su carácter de Presidente del Consejo de Administración le otorgó poder general para pleitos y cobranzas, así como actos de administración y dominio y nombramiento de gerente de la empresa mencionada a su hijo VIVIANITO MALPAGO AZNAR, que efectivamente las ventas y compras que motivan la presente indagatoria le produjeron al de la voz diversas utilidades las que al parecer no fueron registradas no contabilizadas, y mucho menos declaradas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ACLARANDO EN ESTE MOMENTO QUE EL DE LA VOZ CARECE DE CONOCIMIENTOS CONTABLES Y FISCALES POR LO QUE SÍ INCURRIÓ EN DICHA OMISIÓN POR IGNORANCIA Y NO EN FORMA DOLOSA DESEANDO AGREGAR QUE EL RESPONSABLE DE LA CONTABILIDAD ERA EL*

**CONTADOR PÚBLICO INOCENCIO DE LA OLLA, AL CUAL EL DE LA VOZ NUNCA PUDO HACERLE OBSERVACIÓN ALGUNA YA QUE DEJÓ DE LABORAR PARA EL SÚSCRITO HACE DOS AÑOS, que al tener a la vista diversas facturas que amparan las compras que el contador Inocencio de la Olla no registró por negligencia o mala fe en su contabilidad, le reconoce plenamente sin temor a equivocarse toda vez que el de la voz compró las mercancías que amparan dicho documento, manifestando el de la voz que se encuentra en la mejor disposición de pagarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo que le adeuda y aclarando que su hijo VIVIANITO MALPAGO AZNAR es ajeno a los hechos que se investigan. TODA VEZ QUE EL DUEÑO DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA es el de la voz y su hijo aparece como accionista para cumplir con las formalidades de la ley que exige todo buen funcionamiento de las sociedades mercantiles..."**

De la lectura de la declaración preparatoria, se desprende que el contribuyente reconoce haber cometido el delito de defraudar al fisco federal, es decir, reconoce los hechos, lo anterior se llama estupidez en cualquier parte del mundo, jurídicamente se llama confesión en el Derecho Positivo Mexicano

Sin embargo, al tratar de proteger a su inocente hijo lo echa de cabeza, ya que confiesa que el dueño de la empresa es el de la voz, Vivianito Malpago Veloz y que le otorgó todas las facultades posibles a su hijo, lo que lo hace *directamente responsable* de los hechos delictivos confesados.

Luego entonces, el juez federal de la causa, al tener por posible la comisión del delito, dictó auto de formal prisión en contra del presidente de consejo de administración y del gerente general de la misma, y requirió al contador que se presentara a rendir su declaración sobre los hechos que se le imputaban, ya que la declaración de ambos indiciados lo llevó muy cerca de ser huésped de los Centros de Readaptación Social del Gobierno Federal.

El juez federal, para emitir sus primeras resoluciones, tuvo que responder las siguientes preguntas:

- ¿Existía la posible comisión de un delito?
- ¿Qué personas habían participado en su comisión?
- ¿Cuál era el alcance de la responsabilidad del contador?

La primera pregunta hay que responderla en sentido afirmativo, ya que si existen elementos para determinar la posible comisión del delito de defraudación fiscal, afirmación avalada en pruebas documentales privadas y públicas presentadas por la parte querellante (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) así como el resultado de las compulsas que permitían determinar la omisión de compras; la existencia de recibos, facturas y notas de venta, éstos elementos son los que demuestran la posible maquinación de los delinquentes, por ello la procedencia en dictar por parte del juez el auto de formal prisión.

La segunda pregunta nos remite a lo establecido en los artículos 108, 109, 11 del Código Fiscal Federal, de los cuales se desprende la omisión de enterar el pago de alguna contribución reflejada al caso concreto en los estados de cuenta bancarios de los dueños de la empresa, habiendo de ante mano un aumento en su patrimonio, así como el de llevar una doble contabilidad y el efectuar una serie de maniobras con el fin delictivo, cosa que se demostró por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en forma cierta e indubitable durante el proceso penal analizado.

La tercera pregunta se debe responder desde el punto de vista de que el contador es un empleado que no ha tenido injerencia en las determinaciones de la empresa, de conformidad con la naturaleza de los movimientos jerárquicos y determinantes de la misma empresa.<sup>26</sup>

La responsabilidad que se le podría fincar al contador, en ese caso, y de acuerdo a las determinaciones del juez, se pudo derivar de las declaraciones de los inculcados al responsabilizarlo conforme a las fracciones V, VI y VIII del artículo 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal Federal.

Aquí vemos de ante mano que se impondría al contador una responsabilidad solidaria derivada de dichos artículos, pues también se responsabiliza al propio contribuyente.

Lo anterior debido a que el juez para poder determinar una culpabilidad al contador debe tomar en consideración el elemento dolo, para poder determinar su participación, y ello de conformidad con el artículo 9 del Código Penal Federal, el cual reza de la siguiente manera:

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

---

<sup>26</sup>Aquí debemos notar que el contador no tenía injerencia en las determinaciones de la empresa, toda vez que al tratarse de una persona moral, las determinaciones en el último de los casos la tenía el Presidente del Consejo de Administración (Viviano Malpago Veloz), cosa distinta si se trataría de un contribuyente persona física, pues ante tal situación, considero desde un punto de vista personal, las determinaciones las llevaría a cabo el contador pues "envolvería" a su cliente el como hacer y de que forma hacer las cosas ante la autoridad fiscal, tomando en cuenta que los conocimientos fiscales los tiene el profesionista y en este caso el contador.

Es decir, que el contador debe tomar en consideración que la ignorancia de la ley a nadie excusa de su cumplimiento, y que por su misma preparación debe conocer los resultados contables y financieros de la empresa, en caso de que la persona moral, teniendo que pagar contribuciones, efectúe maniobras contables o legales para producir el resultado delictivo; no pagar total o parcialmente alguna contribución.

Esto es, la fracción V del artículo 95 se resume de la manera siguiente: Los inductores son también autores intelectuales del delito, por instigación sobre el autor material (la empresa a través de sus representantes legales), lo que se exige es que represente el impulso al delito. *En el presente caso, el impulso para obtener el beneficio indebido no parte de un empleado de segunda categoría, si no de los dueños de la empresa. Por esta consideración jurídica no opero la procedencia de esta causal, tomando también en cuenta que se trata de una persona moral.*

El autor intelectual en este caso no fue el contador, sino los directores o dueños de la empresa que se beneficiaron directamente del resultado delictivo. La materialidad del delito se dio únicamente en la prestación de la declaración final con la firma del gerente general del ente colectivo. El impulso delictivo nació en el dolo del dirigente empresarial que no fue el beneficiado

Con lo anterior el juzgador estudió la participación delictiva del contador en el proceso penal y determinó que la fracción VI del artículo 13 del Código Penal Federal y la fracción VI del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación no eran aplicables al caso, argumentando que los contadores trabajan con la documentación que les proporcionan los contribuyentes.

Sin embargo, a vista de lo expreso si bien es cierto que los contadores trabajan de conformidad con la documentación que les proporciona su cliente, es decir, el contribuyente, también lo es que al ser perito en la materia son conocedores de ciertas maniobras, para de una u otra manera evadir, ya sea totalmente o parcialmente, al fisco federal.

Resumiendo el tema, y de acuerdo al criterio del maestro Arturo Urbina Nandayopa,<sup>27</sup> las causas por las que puede ser responsable el contador público dentro del proceso penal tributario son:

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

---

<sup>27</sup> Arturo Urbina Nandayopa. "LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO 4", "Contadores: Responsabilidad penal, administrativa y civil" Editorial Sicco, S.A. de C.V. Primera Edición 1997. pág 75

Desde un punto de vista muy particular, tratándose de personas físicas también un contador es responsable ante esta situación, es por ello que en el presente trabajo se está proponiendo que la autoridad fiscal reconozca una representación fiscal a cargo de los contadores para que éstos estén obligados a firmar las declaraciones elaborada por ellos mismos de sus clientes (contribuyentes), ante la autoridad fiscal, ello con la finalidad de que en caso de que dicha autoridad determine la comisión de una posible evasión finque también una responsabilidad directa hacia los contadores.

- ◆ Beneficiarse en forma directa de la comisión de un delito pecuniario, es decir, aumentar su patrimonio con perjuicio del fisco federal por medio de maquinaciones o engaños.
- ◆ Haber sugerido a los representantes legales de la empresa, utilizar maniobras tendientes a alterar la realidad contable y fiscal de la empresa para obtener un beneficio indebido en perjuicio del erario federal.
- ◆ Ser señalado directamente por otros implicados en la causa penal, como cómplice o autor intelectual y probarse este hecho debidamente.
- ◆ Que el contador haya sugerido una forma de llevar la contabilidad que no se ajuste a Derecho, es decir, que la documentación soporte de las declaraciones no sea la indicada por el Código Fiscal de la Federación y su reglamento y esta responsabilidad incida en el contador.

Si el contador conocía que las consecuencias legales de los movimientos contables y fiscales de la empresa llegaban a un resultado delictivo y no advirtió de esta conducta a la empresa y a las autoridades hacendarias.

Por otro lado se dice que los fraudes contables han existido desde siempre, al momento en que una persona acumula capital, surge en otras el deseo de participar de esa riqueza de una forma correcta o incorrecta, de acuerdo con la naturaleza humana.

Una cosa que es muy cierta es que los fraudes en contabilidad son tan inevitables como la muerte y los impuestos, la naturaleza humana tiende a la ganancia fácil y hasta ilícita, veamos algunos ejemplos:<sup>28</sup>

1.- Un contable, simulando el vuelco de un tintero, llena la página de tinta para poder redactarla de nuevo.

2.- El hecho de dejar resbalar un mango de pluma lleno de tinta por la página, constituye un hábil subterfugio para convertir el redactado en ilegible. Previamente han sido embadurnadas con tinte ciertas cifras, las cuales, por medio de la creación de justificantes falsos, relativos a importes mayores, se sustituyen, después, por otros.

---

<sup>28</sup> Arturo Urbina Nandayapa, Op Cit. pág. 79.

En lo que se refiere a los métodos seguidos para llevar a cabo los abusos de confianza y su expresión contable, hay que observar que el espíritu criminal posee tanta inventiva que se hace difícil la sistematización de los delitos. A grandes rasgos podríamos agruparlos como sigue:

- 1.- Apropriación de valores que se escapan totalmente a la contabilización.
- 2.- Uso de comprobantes falsos, inventados o ya utilizados.
- 3.- Fraudes en los cobros u otros valores para cuya recepción estén autorizados los empleados.
- 4.- Registro de gastos ficticios.
- 5.- Malversaciones de efectivo y su encubrimiento por medio de trucos contables (manchas de tinta, errores de suma, traspasos falsos, retrasos en los registros de cuentas, etcétera.)
- 6 - Utilización de los suministradores para compras particulares de los empleados pero por cuenta del patrón.
- 7.- Abuso del crédito de la empresa o de la persona física.
- 8 - Utilización de lagunas o espacios en blanco en los libros o en los documentos de entrega.
- 9.- Complicidad en terceras personas, extrañas o no al negocio, para la malversación de mercancías, ventas simuladas, especulaciones, acuerdos particulares con los clientes, etcétera (entran también en esa categoría los alboroces o sobornos).
- 10.- Fraudes a base de personas o cuentas ficticias, operaciones con hombres de paja, etcétera
- 11.- Registro de operaciones simuladas y asientos imaginarios.
- 12.- Malversación de valores de toda especie no registrados en contabilidad; la mayor parte con abuso de atribuciones y alterando posteriormente el inventario de modo fraudulento.
- 13.- Cobro de participaciones indebidas con base a balances falsos.

Estos son algunos de un gran sin número de maniobras o métodos de los cuales se puede hacer valer un contador para abusar de la confianza de su cliente (contribuyente persona física y/o moral) así como de la autoridad fiscal, dentro de un proceso contable fiscal en cuanto a ejercicios fiscales relativo al pago de contribuciones.

Con todo ello puedo concluir lo siguiente:

1.- El Contador Público como perito en la materia fiscal contable, bien se puede hacer valer de ciertas maquinaciones o métodos para poder de esta manera defraudar al fisco federal, esto a través del manejo de la contabilidad de sus clientes, es decir, de los contribuyentes personas físicas.

2.- Durante todo proceso de carácter penal-fiscal en los que la autoridad hacendaria formule su querrela en contra de un contribuyente persona física, debe en primer término tratar de deslindar responsabilidades en relación a todas aquellas personas que intervienen dentro de una relación tributaria, esto a través de las facultades de comprobación que lleva a cabo dicha autoridad fiscal.

3.- En virtud de lo anterior, es menester que al querer deslindar o pretender deslindar una responsabilidad de manera directa para aquel a quien la tiene, es necesario que la autoridad fiscal tenga bien reconocida la personalidad de aquellos que tienen un contacto directo para con la misma, es decir, dentro de la relación tributaria.

Para tal efecto es forzoso que dicha autoridad hacendaria reconozca una representación fiscal a cargo de aquellos contadores que se encuentren al frente de la administración y contabilidad de los contribuyentes personas físicas, esto con la finalidad de que al momento en que dicha autoridad realice sus visitas domiciliarias y determine la posible comisión del delito de defraudación fiscal, tenga bien identificadas a las personas que intervinieron en dicha evasión.

Esto es, que al contribuyente lo identifica plenamente al momento en que este se da de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, sin embargo a los contadores, administradores o demás personas no los identifica, al no reconocerlos plenamente.

4.- Por último, debo manifestar que deben de estar plenamente reguladas las relaciones tributarias, jurídicas, personales e incluso laborales entre los contadores y los contribuyentes para un buen entendimiento con la autoridad fiscal. Es por ello que las políticas que realizó la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en relación a las amenazas de pagar impuestos o pagar las consecuencias, que acarrea el no pagarlos, es el reflejo de una persecución penal, imposición de multas o el embargo de los bienes del evasor, pues ante tal situación quien resulta más afectado es el propio contribuyente al no estar debidamente regulada la actividad de los contadores o encargados de la contabilidad dentro de las leyes fiscales.

## CAPÍTULO 4

### LA IMPORTANCIA DE QUE SE RECONOZCA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO REPRESENTANTES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES DIRECTOS ANTE LA AUTORIDAD FISCAL

- 4.1.- Análisis Jurídico-Dogmático del Código Fiscal de la Federación en cuanto a la Regulación de las Figuras de la Representación y la Responsabilidad
- 4.2.- Estudio Dogmático de las Relaciones Jurídicas existentes en la actualidad entre los Contadores Públicos, los Contribuyentes y la Autoridad Fiscal, y de las relaciones Jurídicas que deberían de existir jurídicamente hablando para ser reguladas en el Código Fiscal de la Federación
- 4.3.- Relación Jurídica Contribuyente-Contador Público
  - 4.3.1.- El papel del Contador Público en ejercicio de sus funciones ante el contribuyente
  - 4.4.- Derechos y obligaciones de los Contadores
  - 4.5.- Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes
  - 4.5.1.- Estudio del Marco Jurídico existente entre los Contribuyentes y los Contadores Públicos
  - 4.6.- Relación Obrero-Patronal
  - 4.7 - Prestación de Servicios Profesionales Independientes (Honorarios)
- 4.8.- Relación Jurídica Contribuyente-Autoridad Fiscal
- 4.9.- Relación Jurídica Contadores Públicos-Autoridad Fiscal.
- 4.10.- El Reconocimiento de una Representación por parte de la Autoridad Fiscal a cargo de los Contadores Públicos.
- 4.11.- El Reconocimiento de una Responsabilidad (Directa) por parte de la Autoridad Fiscal a cargo de los Contadores Públicos.
- 4.12.- Requisitos que deben de reunir los Contadores Públicos para fungir como Representantes Fiscales de los Contribuyentes.
- 4.13.- Operación y Funciones de los Contadores Públicos como Representantes Fiscales.
- 4.14.- Obligaciones y Responsabilidades de los Contadores Públicos como Representantes Fiscales para con la Autoridad Fiscal
- 4.15.- Situaciones por las que puede proceder la cancelación de los Representantes Fiscales.



## **LA IMPORTANCIA DE QUE SE RECONOZCA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO REPRESENTANTES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES DIRECTOS, ANTE LA AUTORIDAD FISCAL.**

### **4.I.- ANÁLISIS JURÍDICO-DOGMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN CUANTO A LA REGULACIÓN DE LAS FIGURAS DE LA REPRESENTACIÓN Y LA RESPONSABILIDAD.**

Haciendo un breve recorrido de lo expuesto en los capítulos anteriores y de los cuales tomaremos en cuenta dentro del presente capítulo, con la finalidad de adentrarnos de lleno al tema de propuesta de la presente tesis, en donde veremos el porque es necesario que la autoridad fiscal reconozca a los contadores públicos como representantes fiscales de los contribuyentes en el proceso de las obligaciones tributarias a que se encuentran sujetos y obligados los contribuyentes.

Asimismo y partiendo el reconocimiento de una representación hacia los contadores por parte de la autoridad hacendaria, veremos que es necesario deslindar responsabilidades, en la hipótesis de que dicha autoridad fiscal determine la comisión del delito de defraudación fiscal, ello con el fin de proteger los intereses jurídico-tributarios, así como demás acciones jurídicas que puedan perjudicar al contribuyente, pues ante todo debemos ver que dicho contribuyente puede ser una víctima para su contador, así como para la autoridad fiscal dentro del proceso recaudatorio de las contribuciones

Es de este modo que en seguida se hará un análisis jurídico-dogmático de las figuras de la representación y de la responsabilidad en cuanto a su regulación en el Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta previamente el análisis que ya se ha hecho en el capítulo segundo de la presente tesis de dichas figuras jurídicas.

#### **A).- LA REPRESENTACIÓN**

Así, de este modo en lo que respecta a la figura de la representación, ésta se encuentra regulada en el numeral 19 de nuestra Ley Fiscal Federal, de manera específica, pues se encuentra regulada de manera genérica en diversos artículos de la ley en cita, luego entonces dicho artículo reza de la siguiente manera:

## Artículo 19 .-

*En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal, en los términos previstos en el reglamento de este código.*

*Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir promociones relacionadas con estos propósitos.*

*Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.”*

Luego entonces y avista de lo expreso en el artículo que se acaba de transcribir, vemos que nos hace referencia a la figura jurídica de la gestión de negocios, la cual ya ha sido analizada en el capítulo de la representación (a foja 26) y de la cual se concluyó que efectivamente esta figura jurídica no puede regularse dentro del campo del derecho fiscal, toda vez que entre las personas que intervienen en dicha figura no se da la existencia de una relación jurídica de pleno derecho.

Lo anterior debido a que el gestor actúa, por mutuo propio, es decir que actúa sin la voluntad del dueño del negocio por lo que no existe un acuerdo de voluntades, en tal virtud no podemos pensar de que un gestor realice el pago de contribuciones o realice una serie de tramites administrativos contables a fin poder lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias para con la autoridad fiscal.

Ello por que ante tal situación estaríamos en peores condiciones jurídicas entre los entes tributarios, toda vez que como ya se ha dicho los trámites que se tiene que realizar con la autoridad fiscal necesitan de precisión, pues son tan complejos que solo una persona que cuente con los conocimientos necesarios en la materia, es decir, que sea perito en la materia puede entonces realizar ese tipo de trabajos para con la autoridad fiscal, de ahí el porque no se admite, ni se regula la figura del gestor de negocios, además por que a mi punto de vista esta figura la asemejaría al **coyotaje** que comúnmente se lleva a cabo de forma indebida.

Ahora bien, el numeral en cita nos establece cuales son los requisitos necesarios para que se configure la figura de la representación, y así de esta forma llevarla a cabo, estos requisitos de los cuales nos habla son:

a).- La existencia de escritura firmada ante dos testigos, y ratificadas las firmas por el otorgante ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, en caso de las personas morales;

b).- La existencia de una carta poder firmada por el otorgante y dos testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario publico, en caso de las personas físicas

c).- En caso de los recursos administrativos, mediante constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal.

Siguiendo la misma línea y dentro del análisis del artículo en cuestión, puedo concluir que si bien es cierto que nuestro Código Fiscal Federal regula a la figura de la Representación dentro de tal numeral y de manera genérica dentro de la Ley en cita, también lo es que se encuentra regulada desde un punto de vista procedimental, es decir, que regula a la figura de la representación dentro de un proceso administrativo, esto es, dentro de un conflicto o controversia que pueda existir para con la autoridad fiscal u órgano administrativo en los cuales se ventilen trámites o controversias de carácter administrativo que se encuentren sujetas bajo las reglas del Código Fiscal en cita.

Es menester hacer hincapié que dentro de un estudio dogmático de la figura en cuestión también se hace mención de tal figura pero desde el mismo punto de vista y que es el litigioso, así también existen varias jurisprudencias en las que se trata el tema de la representación fiscal y sin duda también se estudia desde el mismo punto de vista, es de este modo que para un mayor enfoque del tema transcribiré algunas de las tesis jurisprudenciales relacionadas con este tema.

**Octava Época**

**Instancia      Tribunales Colegiados de Circuito**  
**Fuente        Semanario Judicial de la Federación**  
**Tomo          XII-Mayo**  
**Página        410**

**CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ARTÍCULO 209,  
FRACCIÓN II. SU INTERPRETACIÓN EN RELACIÓN A LAS  
OBLIGACIONES QUE ESTABLECE A LOS  
REPRESENTANTES O APODERADOS.**

La fracción II del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación al establecer la obligación de adjuntar a la demanda de nulidad el documento que acredite la personalidad, se refiere a los representantes o apoderados, es decir, cuando se gestione en nombre de otro. Ahora bien, esta fracción establece tres formas de dar cumplimiento a la obligación que impone al representante o apoderado, a saber: 1) La exhibición del documento que acredite su personalidad; 2) Adjuntar el documento en el que consta que le fue reconocida la personalidad por la autoridad demandada; y 3) Señalar los datos del registro del documento con el que acredite su personalidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación . **Estas formas de cumplir con la obligación de anexar los documentos relativos a la personalidad, tiene como finalidad el que se acredite la personalidad en el juicio fiscal** de quien promueve la acción anulatoria en nombre de otro, pues es una manera de proteger los intereses del representado o de quien otorgó el poder para que se actúe jurídicamente en su nombre, evitándose así el abuso ilegal de la representación o de los poderes otorgados en el ejercicio de las acciones jurisdiccionales o administrativas. La intención del legislador al establecer estos tres diversos supuestos, de cumplir con la obligación de anexar a la demanda de nulidad, los documentos relativos a la personalidad, atienden a la existencia o inexistencia de instancias administrativas, o jurisdiccionales, ante el propio Tribunal Fiscal, en las que se haya acreditado la personalidad del representante o apoderado de una determinada persona moral o física, lo que se ajusta al principio de economía procesal. Por ello, siendo la personalidad del promovente de la acción un presupuesto procesal, que se refiere a la capacidad legal o legitimación de quien ejercita la acción judicial o jurisdiccional, incluso administrativa, se justifican los diversos supuestos que establece la fracción II del artículo 209 del Código Fiscal. Consecuentemente, al referirse la fracción II del artículo 209 invocado a **“señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de la Federación,”** implica que si quien promueve la acción de nulidad como representante o apoderado de una determinada persona moral o física ante el Tribunal Fiscal ya ejercitó otras acciones anulatorias ante ese mismo órgano jurisdiccional, relativas a la misma representada, no obstante que el acto impugnado sea diverso, y de esas instancias han conocido o

estén conociendo otras Salas distintas de aquella que va a conocer de la última acción intentada, basta con que señale el número de registro con que quedó asentado el documento que acredita su personalidad ante la Secretaría General de Acuerdos del propio Tribunal Fiscal, para que el magistrado instructor, conforme a la facultad oficiosa que le confiere el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, solicite a costa del promovente la expedición de copias del documento relativo. Este supuesto lleva la intención de evitar que si el representante legal o apoderado, ejercita diversas acciones ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en relación a una determinada persona moral o física, de las que van a conocer las distintas Salas que lo integran, es suficiente con que se registre en la Secretaría General de Acuerdos del Tribunal Fiscal el poder que acredite la personalidad en los diversos juicios, sin que haya necesidad de exhibir este documento por cada juicio que intente.

#### **TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo directo 173/94. Restaurant Mansión San Angel, S.A..  
16 de febrero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaría: Rosalba Becerril Velásquez.

#### **Octava Época**

<b>Instancia</b>	<b>Tribunales Colegiados de Circuito</b>
<b>Fuente</b>	<b>Semanario Judicial de la Federación</b>
<b>Tomo</b>	<b>X-Diciembre</b>
<b>Página</b>	<b>356</b>

**REPRESENTACIÓN ANTE AUTORIDADES FISCALES ADMINISTRATIVAS. EL AUTORIZADO PARA OÍR NOTIFICACIONES CARECE DE FACULTADES PARA RECURRIR.**

El autorizado para oír notificaciones ante autoridades administrativas fiscales, carece de facultades para interponer recursos contra las resoluciones dictadas por las citadas autoridades, toda vez que el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación, que concede tal atribución, rige en los juicios seguidos ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en tanto que en la hipótesis señalada, tiene aplicación la regla específica del artículo 19 del ordenamiento tributario, conforme a la cual la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las mismas autoridades o ante notario.

## **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.**

Amparo directo 598/92. Miguel Hernández Chapa. 21 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario Daniel Cabello González.

Una vez que se ha transcrito, lo que manifiestan algunas jurisprudencias respecto de la figura de la representación, y de lo que se plasma dentro de la Ley Fiscal Federal, puedo concluir que es necesario que se regule una representación fiscal a cargo de los Contadores

Sin embargo, y pese a que la figura de la representación se encuentra regulada desde un punto de vista litigioso dentro de los diversos artículos relativos a la figura en estudio dentro de la ley fiscal federal, considero necesario para los fines prácticos de la presente tesis agregar un apartado especial en los que se encuentre regulada la figura de la representación con la finalidad de que quede realmente regulada actuación de los contadores públicos durante los procesos administrativos-contables en los que se desenvuelve dicho sujeto.

Es de esta forma, que en los últimos puntos del presente capítulo estableceré a manera de iniciativa de ley, un proyecto en los cuales se anotarán diversos puntos o artículos, llamémosle así, en los que la autoridad fiscal debe de tomar en consideración para evitar todo tipo de fraudes ante ella misma.

Sobre todo en el punto medular de las situaciones que se están tratando en el presente trabajo, esto es que, en los momentos en los que actúe en la determinación de la posible comisión de un delito de defraudación fiscal trate de deslindar responsabilidades, pues como ya se ha hecho mención en todo el presente trabajo que a quien finca la responsabilidad en primer término es al contribuyente y posteriormente actúa ante las demás personas involucradas en el mismo.

Siguiendo la misma línea, es menester volver a hacer hincapié que en realidad quien actúa de manera directa ante dicha autoridad es el Contador, pues él es quien cuenta con los conocimientos necesarios en la materia como para poder hacer toda clase de trámites relativos al cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes, luego entonces en todo momento quien paga es el contribuyente, pero quien los entera a la autoridad fiscal es el contador, y éste puede realizar una serie de maniobras tendientes a defraudar al fisco federal como conocedor de las gestiones a realizar ante la citada autoridad.

Es por tales motivos, que considero necesario que es de suma importancia que se regule un apartado en el que la autoridad fiscal reconozca a los Contadores Públicos como representantes fiscales de los contribuyentes en los procesos administrativos relativos a la determinación y pago de contribuciones y posibles realizaciones de infracciones establecidas en ley, a fin de que partiendo de dicho reconocimiento y ante la posible comisión de un delito fiscal plasmado en ley, se trate de esta forma deslindar responsabilidades y sobre todo que no sea el único perjudicado durante el proceso el contribuyente obligado al pago de alguna contribución.<sup>29</sup>

A vista de lo expreso, y al haber tocado el tema de la responsabilidad pasemos al análisis de dicha figura en lo que respecta a su regulación en el Código Fiscal Federal.

## B) - LA RESPONSABILIDAD

En lo referente a la figura de la responsabilidad en cuanto a su regulación en el Código Fiscal de la Federación, ésta se encuentra regulada en específico dentro del numeral 26 de la citada ley, pero se encuentra regulada como responsabilidad solidaria, con lo cual volvemos a retomar los capítulos anteriores en los cuales nos hemos hecho la pregunta **¿Qué implica la Responsabilidad Solidaria?**

---

<sup>29</sup>Es de hacer notar que lo que se pretende es un reconocimiento a nivel administrativo y no litigioso como ya se encuentra regulado en la ley fiscal, es decir, que durante los trámites a realizar con el fin de enterar las contribuciones establecidas en ley se reconozca una representación para realizar dichos trámites, toda vez que como ya ha sucedido en demasiadas ocasiones que por no estar regulada de forma correcta esta actividad se llegue a la privación de la libertad del propio contribuyente y todo por la mala actuación de su contador

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Es de este modo que siempre me contesto, que la responsabilidad solidaria *implica que: el acreedor -en este caso la Autoridad Fiscal- puede exigir el cumplimiento de determinada obligación a cualquiera de sus deudores, esto es, ya sea al obligado principal, o bien , a cualquiera de los obligados solidarios o cualquier otro sujeto que se encuentre involucrado dentro de una relación obligacional.*

Así, de otro modo el concepto de solidaridad, en cuanto al modo de quedar obligados varios sujetos, es un concepto unitario, existiendo una diferencia en nuestro derecho tributario entre lo que es la responsabilidad solidaria y lo que es el responsable solidario.

Esto es, mientras la primera hace referencia, en general, al supuesto contemplado en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y que dispone dicha responsabilidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para los supuestos de concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible, la segunda, es decir, el responsable solidario, es aquella persona que la ley coloca junto al sujeto pasivo para responder con él de la deuda tributaria, en este caso solidariamente, encontrándose regulada en el numeral 26 del Código Fiscal de la Federación.

De este modo considero transcribir textualmente el artículo en cuestión, a fin de poderlo analizar y de esta forma darnos cuenta que tan trascendente es dicho artículo.

*Artículo 26.-*

*Son responsables solidarios con los contribuyentes:*

*I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones;*

*II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos;*

*III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.*



*No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este código y su reglamento.*

*La persona o personas cualesquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que se dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:*

*a).- No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.*

*b).- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.*

*c).- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya;*

*IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se debieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma;*

*V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones;*

*VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado;*

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos;

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria;

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado;

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate;

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre al renta causado por el enajenante tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo;

XII.- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión;

*XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo primero de la ley del impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución, y*

*XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.*

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

De manera genérica, y de la simple lectura del artículo antes transcrito, puedo decir que ni siquiera una responsabilidad solidaria hacia los contadores se encuentra regulada en alguna de las fracciones antes transcritas, luego entonces vemos de antemano que tan importante resulta regular la situación de los contadores públicos, cuando éstos actúan ante la autoridad fiscal en lo referente a la elaboración y entrega de las declaraciones de los contribuyentes.

Sin embargo y pese a ello, volvamos a retomar lo que implica el concepto de solidaridad, para tal efecto el maestro Borja Soriano nos dice que la Solidaridad es una modalidad que supone dos o varios sujetos activos o pasivos de una misma obligación, y en virtud de la cual, no obstante la divisibilidad de esta obligación, cada acreedor puede exigir y cada deudor está obligado a efectuar el pago total, con la particularidad de que este pago extingue la obligación respecto de todos los acreedores o todos los deudores.<sup>30</sup>

Es de tal forma, de conformidad con lo que nos dice el maestro Borja Soriano que el acreedor puede exigir la obligación a cualquiera de los deudores solidarios, pudiendo hacer el pago de dicha obligación cualquiera de los deudores.

---

<sup>30</sup>Manuel Borja Soriano. **"TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES."** Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición, México 1985, pág. 663.

Sin embargo, para los fines didácticos del presente trabajo de investigación de tesis no es posible concebir tampoco una responsabilidad solidaria hacia los contadores públicos, por los siguientes motivos:

- Supongamos que un contribuyente, le otorga todas las facultades a un Contador Público a efecto de que éste le determine y entere sus contribuciones, a las cuales se encuentra obligado para con la autoridad fiscal, y dicho contador determina y entera las contribuciones de una forma en la cual se esté evadiendo al fiscal federal, es decir, no determina o entera alguna contribución por cualquier motivo, o no realiza de forma correcta los tramites que se tienen que llevar a cabo para con dicha autoridad, llenando las formas fiscales con algún error u otro motivo diverso.
- En virtud de lo anterior, la autoridad fiscal al realizar sus facultades de comprobación determina que el contribuyente dejó de pagar alguna contribución, o bien, sus declaraciones las realizó incorrectamente por las cuales se hace acreedor a las llamadas multas, con sus debidos recargos, etc.
- Pese a ello, la autoridad fiscal para regularizar la situación de dicho contribuyente lleva a cabo sus gestiones necesarias para cobrar el pago de las contribuciones omitidas, y en algunos supuestos esto lo hace a través de su querrela fincándole una responsabilidad por el delito de defraudación fiscal.
- El Contribuyente sorprendido de las acciones ejercitadas por parte de la autoridad fiscal, se pregunta ***¿Porqué voy a pagar si yo ya cumpli con mis obligaciones tributarias, pensando que quien realizó mal las gestiones ante dicha autoridad fue mi contador pues a él lo facultó para realizar dichos tramites, toda vez que no cuenta con lo conocimientos necesarios como para poder realizar dichas gestiones ante la autoridad fiscal?***
- Sin embargo, la autoridad fiscal a quien responsabiliza de omitir el pago de contribuciones es al contribuyente persona física o moral, toda vez que para ella quien percibe los ingresos y quien tiene la obligación de enterarlos es el propio contribuyente y nadie más.

Ahora bien de conformidad con las cuestiones planteadas con antelación, Usted se preguntará ***¿Por que el Contador Público debe fungir como responsable Directo y no como responsable solidario?***, ante tal cuestión debo responder, que es por el simple hecho de comprometerse a realizar las gestiones administrativas ante la autoridad fiscal, además de contar con los conocimientos necesarios como para poderlos realizar, toda vez que se trata de un profesionista quien presta sus servicios y desde ese momento adquiere derechos y obligaciones, tanto para con el contribuyente como para con la autoridad con la que actúa.

Además se propone en el presente trabajo una responsabilidad directa y no solidaria, porque como ya hemos visto, de acuerdo con lo que dicen algunos autores y con lo que establece la ley respecto de otra clase de personas, que la solidaridad implica que el acreedor (Autoridad Fiscal) puede exigir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de sus deudores u obligados solidarios (Contribuyente y Contador Público).

Sirve de apoyo a lo anterior el hecho de que quien realiza las gestiones de manera directa y quien las elabora ante la autoridad fiscal, es decir, que quien tiene el trato *directo ante dicha autoridad es el propio contador y no el contribuyente, pues éste le faculta a su contador todos los poderes con el fin de actuar para con la autoridad en cuestión, y yo me pregunto ¿Que culpa tiene el Contribuyente el que su contador no realice los trámites ni utilice su ética profesional de forma correcta ante dicha autoridad fiscal?*

Es por tal motivo que no es de aplicarse, ni regularse, una Responsabilidad Solidaria hacia los Contadores Públicos cuando éstos no realicen su trabajo de forma correcta ante la autoridad fiscal, afectando en todo momento al propio contribuyente, pues la autoridad siempre actúa directamente en contra de dicho contribuyente y lo hace de forma indirecta hacia las demás personas involucradas en el acto.

A vista de lo expreso es necesario que, en primer término se reconozca una representación a cargo del Contador, para de esta forma deslindar responsabilidades pero no solidaria sino directa, evitando en todo momento afectar la esfera jurídica de los contribuyentes en la mala actuación de los contadores, para de esta forma deslindar responsabilidades y fincarla de forma directa a quien cometió el error.

Por último, volviendo al tema de la responsabilidad solidaria en cuanto a su regulación en el Código Fiscal de la Federación, y al haber concluido que ni siquiera se encuentra regulada una **responsabilidad solidaria** hacia los Contadores, más que proponer se regule dicha responsabilidad hacia el Contador, pues en todo momento caeríamos a la misma situación, toda vez que la autoridad fiscal se encontraría facultada para exigir el pago ya se al contribuyente, o bien, al contador, se propone se añada un apartado especial en el cual se finque una responsabilidad directa hacia dicho contador por su negligencia o mala actuación ante dicha autoridad fiscal.

Es de esta forma, que en los últimos puntos del presente capítulo estableceré a manera de iniciativa de ley, un proyecto en los cuales se anotarán diversos puntos o **artículos**, llamémosle así, en los que la autoridad fiscal debe de tomar en consideración para evitar todo tipo de fraudes ante ella misma, y así fincar una responsabilidad directa a quien verdaderamente la tiene, evitando de la misma forma la protección de la esfera jurídica de todo contribuyente.

## **4.2.- ESTUDIO DOGMÁTICO DE LAS RELACIONES JURÍDICAS EXISTENTES EN LA ACTUALIDAD ENTRE LOS CONTADORES PÚBLICOS, LOS CONTRIBUYENTES Y LA AUTORIDAD FISCAL. Y LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE DEBERÍAN DE EXISTIR JURÍDICAMENTE HABLANDO PARA SER REGULADAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

### **4.3.- RELACIÓN JURÍDICA CONTRIBUYENTE-CONTADOR PÚBLICO.**

Como ya se ha analizado en párrafos anteriores, dentro del análisis que se realizó al Código Fiscal de la Federación, no existe ninguna relación jurídica hasta el momento entre los contadores públicos y los contribuyentes, toda vez que como ya se ha visto no se encuentra nada regulado jurídicamente hablando sobre las relaciones existentes entre estos sujetos de derecho.

Sin embargo, y pese a que en la actualidad no existe algún tipo de relación jurídica entre estos sujetos regulada dentro de las leyes y reglamentos fiscales que se han venido estudiando, considero necesario el regular este tipo de situaciones, toda vez que a raíz de estas cuestiones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha ejercitado múltiples acciones jurídicas en contra de los contribuyentes afectando severamente su esfera jurídica.

Luego entonces, al no existir alguna relación jurídica entre los contribuyentes y los contadores públicos regulada dentro de las leyes fiscales en estudio, puedo proponer que se legisle dentro del Código Fiscal de la Federación las relaciones jurídicas existentes en la actualidad entre estos sujetos de derecho, toda vez que si bien es cierto al no encontrarse nada regulado sobre estos sujetos, también lo es que partiendo de la simple práctica sobre el proceso de preparación en el pago de los impuestos a cargo de los contribuyentes, efectivamente se da una relación jurídica, que hasta el momento no se encuentra regulada.

#### **4.3.1.- EL PAPEL DEL CONTADOR PÚBLICO EN EJERCICIO DE SUS FUNCIONES ANTE EL CONTRIBUYENTE.**

El papel del contador público dentro del proceso de administración, determinación y entrega de tributos de los contribuyentes es muy importante toda vez, que como prestador de servicios profesionales de estos sujetos en los cuales actúan a su nombre ante la autoridad fiscal es un papel de suma importancia pese a que se tienen que realizar una serie de trámites muy complejos, de precisión y de exactitud ante dicha autoridad con lo cual contraviniendo lo anterior se traería aparejada una responsabilidad de la cual se encuentra facultada la autoridad fiscal para ejercerla en contra de quien resulte responsable.

Es de esta forma que tanto el contribuyente como el contador público cuentan con una serie de derechos y obligaciones de los cuales se hacen acreedores durante el proceso que se tiene que realizar para la entrega de contribuciones establecidas en ley a cargo de los contribuyentes, tal y como lo ordena el numeral 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tal y como ya se ha hecho mención en todo el presente trabajo de investigación de tesis, una persona común y corriente que no cuenta con los conocimientos necesarios en una determinada rama del saber humano, ciencia u otro materia con los cuales se tienen que contar para poder desarrollar algún trabajo o actividad requerida por cierta institución a fin de poder cumplir con obligaciones marcadas en ley, o simplemente para satisfacer las necesidades a las cuales estamos sometidos, se es necesario contratar, o bien, el necesitar de otra persona que cuente con dichos conocimientos para cumplir con nuestras necesidades o simplemente con nuestras obligaciones a las cuales nos encontramos sujetos.

Es de tal forma que un contribuyente que no cuenta con los conocimientos necesarios como para poder llevar una contabilidad ante la autoridad fiscal, y de los cuales he dicho que los trámites son complejos, de precisión y de exactitud, se ve en la necesidad de contratar los servicios de un contador público que es aquel que cuenta con los conocimientos necesarios para poder cumplir con sus obligaciones tributarias establecidas en ley.

Visto lo anterior, es de esta forma que al momento que se da una relación de prestación de servicios profesionales hacia un cliente, surgen de esta manera ciertos derechos y obligaciones para ambas partes, de los cuales estableceré en seguida a manera de ser considerados para regular las relaciones jurídicas existentes en la actualidad entre estos sujetos en estudio.

Sin embargo, de acuerdo a la practica profesional amen de que un contribuyente al encontrarse en la necesidad de contratar los servicios de un contador público a fin de cumplir con las obligaciones fiscales a que se encuentra obligado, y al momento de realizar la contratación de dicho contador dentro de la practica laboral no se acostumbra el firmar un contrato de prestación de servicios profesionales, ello porque el mexicano "confía" en que el profesionista va a realizar bien su trabajo, no importándole las formalidades con que se haga dicha contratación, sino simplemente el que se cumpla con el trabajo encomendado, realizándose comúnmente de forma verbal dentro de la práctica común de dicho profesionista.

Pese a ello, el contador publico así como todo profesionista que es contratado, o dicho de otra forma que presta sus servicios personales para con otra persona en ocasiones se vale de dicha situación, para realizar todo tipo de maniobras tendientes a beneficiarse el mismo sin importarle las consecuencias que le puedan surgir a su cliente.

Es de esta forma que el contador publico al no hallarse comprometido jurídicamente para con el contribuyente, puede realizar ciertos actos tendientes al beneficio propio, pensando que no existe algo escrito, o bien, algo que compruebe fehacientemente que él fingió como contador de dicho contribuyente, además porque la autoridad fiscal no lo tiene reconocido como representante fiscal, por lo que pensaría además que no se le puede fincar ningún tipo de responsabilidad para con la autoridad fiscal pues no existe algo que verdaderamente lo compruebe.

A vista de lo expreso, a quien le corresponde el derecho para ejercitar alguna acción jurídica hacia el contador es al propio contribuyente, pero hay que pensar que la carga de la prueba ante esta situación la tiene dicho contribuyente, pues a él le corresponde comprobar que verdaderamente el contador le realizo su contabilidad para con la autoridad fiscal, lo que ante tal caso está en pleno estado de indefensión el contribuyente.

Siguiendo la misma línea, vemos que es necesario:

- 1 - Que la Autoridad Fiscal reconozca a los Contadores Públicos como representantes fiscales de los contribuyentes en el proceso recaudatorio de contribuciones.
- 2 - Que se celebre un Contrato de Prestación de Servicios Profesionales entre el Contribuyente y el Contador Público, elaborándose en todo momento se haga por escrito.
- 3.- Que todo trámite que se realice con la autoridad fiscal firmen, tanto el contribuyente como el contador, este último será en su calidad de representante fiscal.

De esta manera veamos cuales serían los derechos y obligaciones, tanto de los contribuyentes como de los contadores públicos.

#### **4.4.- DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTADORES.**

Cuando un Contador Público funja como representante fiscal de un contribuyente, en el proceso recaudatorio de contribuciones ante la autoridad fiscal, tendrá las siguientes prerrogativas:

- a).- Renunciar libremente su cargo conferido, en los casos en que su cliente, es decir, el contribuyente lo hostigue a defraudar al fisco federal.
- b).- Ejercer la patente, para los fines a que fue expedida.



c).- Cobrar los honorarios que pacte con su cliente por los servicios prestados, e incluso en los casos excepcionales en los que tenga que realizar trabajos extraordinarios con motivos de los servicios prestados para con su cliente.

d).- Suspender voluntariamente sus actividades, previa autorización de la Autoridad Fiscal correspondiente, siempre y cuando cumpla con lo pactado con su cliente ni lo perjudique ante la autoridad fiscal.

Son obligaciones del Contador Público, cuando éste funja como representante fiscal de los contribuyentes ante la autoridad fiscal:

a).- En los trámites o gestiones contables, actuar siempre con su carácter de *Representante Fiscal*.

b).- Rendir la documentación del contribuyente en todo momento, cuando lo solicite la autoridad fiscal correspondiente.

c).- Declarar bajo protesta de decir verdad, el nombre y domicilio fiscal del contribuyente, así como la clave del Registro Federal de Contribuyentes son los verdaderos, así como todos los datos insertos en la declaración, dictámenes, etc. a fin de que los datos que sean proporcionados ante la autoridad fiscal sean los correctos.

d).- Formar un Archivo con copia de cada uno de los documentos de su cliente, o bien, grabar la información entregada a la autoridad fiscal, que de su cliente, de conformidad con los parámetros establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello con la finalidad de que cuando dicha Secretaría ejerza sus facultades de Comprobación se cuente con datos actualizados, así como que la documentación se encuentre completa

e).- Aceptar las Visitas Domiciliarias cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las realice.

f).- Solicitar ante la Autoridad Fiscal la patente para poder ejercitar sus labores como representantes fiscales de los contribuyentes.

g).- Expedir al cliente, así como a la autoridad fiscal la información y documentación necesaria que requieran.

h).- Dar aviso a la autoridad fiscal correspondiente la suspensión o reanudación del ejercicio de su patente.

i).- Dar aviso de su cambio de domicilio fiscal o cancelación del ejercicio de su patente.

j).- Permitir a la autoridad fiscal la revisión de la documentación contable que de su cliente tenga, tolerando las medidas de control del fisco, así como permitir la intervención a la entrada de sus instalaciones o despacho cuando la autoridad fiscal lo solicite.

#### **4.5.- DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.**

Cuando una persona se encuentre en el supuesto marcado en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir que tenga la calidad de Contribuyente, tendrá las siguientes obligaciones:

- a).- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, ante la autoridad fiscal que le corresponda.
- b).- Dar aviso de cambio de nombre, o denominación social.
- c), - Dar aviso de Cambio de domicilio Fiscal.
- d).- Dar aviso de Aumento o disminución de obligaciones.
- e).- Dar aviso de cambio de Régimen de capital social.
- f).- Dar aviso de cancelación o suspensión ante el Registro Federal de Contribuyentes, a través de la autoridad fiscal correspondiente.<sup>31</sup>
- g) - Proporcionar a su representante fiscal la documentación que requiera, así como la que sea requerida por la autoridad fiscal.
- h).- Pagar los honorarios convenidos a su representante fiscal, de acuerdo con el contrato de prestación de servicios profesionales pactado.
- i).- Sujetarse a los lineamientos establecidos por la autoridad fiscal durante el proceso recaudatorio de contribuciones.
- j).- Todo documento que sea entregado a la autoridad fiscal referente al proceso recaudatorio de contribuciones deberán ser firmados por el contribuyente, así como por su representante fiscal.
- k).- Realizar los pagos provisionales y anuales a través de su representante fiscal, de conformidad con lo que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- l) - Las demás obligaciones establecidas en las leyes fiscales.

Son Derechos de los Contribuyentes en el proceso recaudatorio de Contribuciones, a través de su representante fiscal ante la autoridad fiscal, los siguientes.

---

<sup>31</sup>Nota.. Estas obligaciones a que me refiero se harán a través de su representante fiscal, de conformidad con lo establecido a las obligaciones de dicho representante fiscal.

a).- Vigilar el buen desempeño de su representante fiscal durante el proceso recaudatorio de contribuciones.

b).- Solicitar a la autoridad fiscal, o bien, al representante fiscal la documentación que requiera, siempre y cuando no contravenga a la ley.

c).- La comprobación de los estímulos fiscales con que cuenta todo contribuyente.

#### **4.5.1.- ESTUDIO DEL MARCO JURÍDICO EXISTENTE ENTRE LOS CONTRIBUYENTES Y LOS CONTADORES PÚBLICOS.**

#### **4.6.- RELACIÓN OBRERO PATRONAL.**

En primer término debo establecer que en la actualidad no existe, – como ya he manifestado en puntos anteriores –, una relación jurídica entre los contadores y los contribuyentes regulada dentro de las leyes fiscales, sin embargo, en la práctica profesional si se da ésta relación, al establecerse ya sea a través de un contrato de prestación de servicios profesionales o a través de un contrato en forma verbal, – que es lo mas usual dentro de la práctica profesional – de los contadores y contribuyentes

Pese a ello en lo referente a este punto establezco, que propiamente la relación existente entre los contadores públicos y los contribuyentes no es de patrón a obrero, toda vez que no existe una situación de subordinación, pues tanto el contribuyente como el contador público se encuentran ante la autoridad fiscal en un plano de igualdad.

Lo anterior debido a que si bien es cierto que el contribuyente es el sujeto obligado al pago de los tributos establecidos en ley, también lo es que el contador público como profesionista es quien actúa en nombre y representación del contribuyente ante la autoridad fiscal, luego entonces, el contador publico que es quien tiene el trato directo ante la autoridad fiscal y el contribuyente quien es el que se encuentra obligado para con dicha autoridad, por lo que de este modo ambos sujetos se encuentran en la misma situación ante dicha autoridad, por los siguientes motivos:

a).- Por que el contribuyente es el que se encuentra obligado para con la autoridad fiscal, de conformidad con lo establecido por el numeral 31 en su fracción IV de nuestra Carta Magna.

b).- Por que el Contribuyente como obligado al pago de tributos también tiene el libre albedrío de contratar a un profesionista perito en la materia, para llevar a cabo el cumplimiento de dichas obligaciones.

c).- Por que si bien es cierto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene establecimientos en donde realiza actividades de **ORIENTACIÓN AL CONTRIBUYENTE**, también lo es que dicha autoridad no realiza de forma gratuita --que es lo que debería de hacer-- de realizar todo tipo de trámites y formas de pago de los contribuyentes que no cuentan con los conocimientos o práctica de realizar estos procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones a que se encuentran sujetos.

d).- Luego entonces, un contribuyente al contratar los servicios de un profesionista, que es propiamente un contador pues él es el único indicado para realizar los trámites ante la autoridad fiscal, ya que la carrera de Contaduría Pública es la que imparte los conocimientos necesarios como para realizar este tipo de trabajos ante la mencionada autoridad, ante esta hipótesis ambos sujetos adquieren derechos y obligaciones ya sea entre los dos sujetos, es decir, contador y contribuyente, así como para con la autoridad fiscal ante la que se actúa.

e).- Pese a ello, si es el contador publico quien actúa de forma directa ante la multicitada autoridad fiscal, al ser el más propio para realizar este tipo de tramites, representando al contribuyente que no cuenta con dichos conocimientos, luego entonces esta situación los coloca en un mismo nivel ante dicha autoridad, pues uno paga los impuestos a que está obligado y el otro realiza las gestiones necesarias para el debido cumplimiento de dichas obligaciones.

f).- A vista de lo expreso, dichas actividades son complementarias, juntándose en una sola, pues por una parte está el pago y por la otra los trámites que se tienen que realizar para poder cumplir con dicha obligación, cosa que un contribuyente común y corriente no puede realizar las dos actividades al mismo tiempo por no contar con la asesoría necesaria ni con los conocimientos necesarios para poderlos realizar.

De esta manera concluyo que no existe propiamente una relación obrero patronal entre el contribuyente y el contador público, al haber hecho las manifestaciones vertidas con antelación, pues en todo momento manifiesto que existe propiamente una relación de igualdad entre ambos sujetos para con la autoridad fiscal, por lo que es de esta forma que dicha autoridad debe de considerar a ambos sujetos en un mismo nivel de jerarquía, no importando el hecho de que quien tiene todos los derechos y obligaciones es el propio contribuyente, por el simple motivo de ser solo él el único obligado al pago de tributos

Es de esta forma que también el contador público al momento de representar al contribuyente adquiere derechos y obligaciones, como ya se ha manifestado, no solamente para con su cliente sino también para con la autoridad fiscal.

Así también, quien regula las situaciones de una prestación de servicios profesionales es el Código Civil y no la Ley Federal del Trabajo, pues entonces estaríamos en la hipótesis de que el contador estaría en una situación de subordinación, y no es así por los motivos ya expuestos, además de que dicho contador tendría derecho a todas las prestaciones establecidas en la Ley Federal del Trabajo, y entonces el contribuyente además de pagar las contribuciones también pagaría ciertos derechos establecidos en ley a su contador, y se perjudicaría en todo momento al contribuyente y en el presente trabajo de tesis lo que se trata es de proteger los intereses jurídicos de dicha persona.

#### **4.7.- PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES (HONORARIOS)**

Tal y como ya se manifestó, el hecho de que un contribuyente contrate los servicios de un Contador Público para cumplir con sus obligaciones fiscales a las que se encuentra sujeto, no implica que lo haga con las formalidades establecidas en la Ley Federal del Trabajo, pues como ya se dijo entonces estaríamos ante una relación de subordinación y por tanto ambos sujetos no estarían en un mismo nivel ante la autoridad fiscal con la que se actúe.

Es por ello que se propone, que a través de un Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, en el cual se pacten ciertos derechos y obligaciones para ambas partes y un pago por honorarios hacia quien presta sus servicios, se formalice la situación jurídica tanto del contribuyente como del contador ante la autoridad fiscal.

La Prestación de un Servicio Profesional Independiente implica reunir ciertas características que den motivo a quien presta sus servicios, precisamente a desempeñar cierto trabajo que implique una remuneración, traducida en honorarios, estas características son:

- ◆ **CARACTERÍSTICAS GENERALES:** Son aquellos requisitos intelectuales que deben reunir todo profesionista que ejerce una determinada actividad profesional tales como la disposición y aptitud de comprender, captar, evaluar y aplicar sus conocimientos, así como tener siempre el hábito de estudiar.
  
- ◆ **CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS:** Son aquellas cualidades que se deben reunir para desarrollar su actividad de la mejor manera, de tal modo que exista motivación, imaginación, crítica, cooperación, análisis y adaptación dentro de la labor de trabajo.

- ♦ **CARACTERÍSTICAS PARTICULARES:** Son aquellas aptitudes que demanda toda profesión y que al caso que nos ocupa son la capacidad de manejar cifras, símbolos, conceptuar y clasificar datos financieros, identificar, procesar y expresar con exactitud la información financiera, así como tener la capacidad de desarrollar trabajos laboriosos y rústicos por todo el tiempo que sea necesario.

Además de reunir estas características debe también reunir los requisitos de ley, siendo éstos los referentes a los artículos 5° constitucional, del 2606 al 2615 del Código Civil para el Distrito Federal de aplicación supletoria a la materia mercantil, la Ley Reglamentaria del artículo 5° Constitucional (Ley de Profesiones), pudiéndose aplicar además las disposiciones relativas al Contrato de mandato.

De esta forma puedo concluir, que en el presente trabajo de investigación de tesis lo que se propone es que a través de un contrato de prestación de servicios profesionales, en el que se estipulen ciertos derechos y obligaciones entre el que contrata, es decir, el contribuyente, y quien presta sus servicios, esto es, el contador público, sea debidamente realizado por escrito y firmado por las partes para que, de esta forma se presente ante la autoridad fiscal correspondiente a fin de que de esta manera y a través de la patente otorgada por dicha autoridad al contador se formalice la situación jurídica de ambos sujetos.

Con lo anterior sería una de las múltiples formas para evitar el fraude al fisco federal, así como en todo momento regular de forma correcta las relaciones entre estos entes económicos, es decir contador público, contribuyente y autoridad fiscal, para que en determinado momento en que la autoridad fiscal determine que se ha evadido al fisco, considere tanto al contribuyente como al contador, poniéndolos en un mismo nivel y de esta manera deslindar responsabilidades y fincar la responsabilidad directa a quien verdaderamente actuó para evadir al fisco.

#### **4.8.- RELACIÓN JURÍDICA CONTRIBUYENTE-AUTORIDAD FISCAL.**

La relación jurídica existente entre el contribuyente y la autoridad fiscal, la podemos encontrar plasmada en nuestro máximo ordenamiento legislativo, es decir, nuestra Constitución, al establecer la obligación de pagar tributos a fin de contribuir al gasto público, así de esta manera la derivación de dichas obligaciones las podemos encontrar fundamentadas y desarrolladas en el Código Fiscal de la Federación, y demás leyes complementarias de la materia.

Luego entonces, las relaciones jurídicas existenciales entre el contribuyente y la autoridad fiscal se derivan, en primer término, de la contribución al gasto público y segundo a la satisfacción de servicios y/o necesidades hacia la sociedad.

De esta manera y retomando lo analizado dentro del capítulo primero en el que establecí las obligaciones de los contribuyentes para con la autoridad fiscal, así como las características de dicha autoridad para con los contribuyentes, claramente se puede deducir la existencia de un nexo jurídico entre ambos sujetos, los cuales se hacen acreedores tanto de derechos como de obligaciones recíprocos.

Es de tal forma que debido a esta relación jurídica establecida entre ambos sujetos, los cuales se encuentran revestidos de derechos y obligaciones, se debe regular de forma correcta dicha relación y no tratar de violar los derechos del contribuyente, tal y como sucede en la práctica común, luego entonces al ser el Estado a través de la Autoridad Fiscal quien recauda las contribuciones debe por tanto también proteger a dicho contribuyente, sin valerse de su potestad soberana para aprovecharse de dichos contribuyentes en lo referente al proceso recaudatorio de tributos.

#### **4.9.- RELACIÓN JURÍDICA CONTADORES PÚBLICOS AUTORIDAD FISCAL.**

La existencia de una relación jurídica entre la Autoridad Fiscal y los Contadores Públicos, como ya lo hemos visto en materia jurídica no existe, por las múltiples explicaciones que se han vertido en el presente trabajo, sin embargo, de la otra cara de la moneda debería de existir dicha relación vinculada de derechos y obligaciones entre ambos sujetos de derecho, ello con apoyo a los ejemplos prácticos, así como al análisis del porque es necesaria el que dicha autoridad reconozca al contador como representante fiscal de los contribuyentes, y con lo cual se trae aparejada una responsabilidad de carácter directa hacia dicho contador.

De esta manera estableceré a continuación a modo de proyecto de iniciativa de ley un planteamiento legislativo en el que se contemplen las figuras de un reconocimiento de representación fiscal por parte de la autoridad tributaria hacia los contadores públicos, así como una responsabilidad directa derivada de la misma representación, los requisitos para ser considerados representantes fiscales, funciones del mismo, obligaciones, cancelación del cargo conferido y ciertas responsabilidades de dicho representante fiscal

A vista de lo expreso, dicho proyecto de ley se establecerá a base de artículos de la manera siguiente:

**CAPITULO PRIMERO**  
**TITULO I**  
**De la Representación Fiscal y**  
**Responsabilidad Directa de los Contadores Públicos**

**4.10.- EL RECONOCIMIENTO DE UNA REPRESENTACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL A CARGO DE LOS CONTADORES PÚBLICOS.**

**Artículo 1º.-** Toda persona física o moral, que se encuentre en el supuesto marcado en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene la libertad de contratar los servicios de un Contador Público que se encuentre autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para el debido cumplimiento de las obligaciones establecidas en el numeral citado de la mencionada ley.

**Artículo 2º.-** El Contador Público es la persona física autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el procedimiento del cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Ante tal autorización que le otorgue la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fungirá como Representante Fiscal de los Contribuyentes en todo proceso recaudatorio de contribuciones a cargo de los contribuyentes personas físicas.

**Artículo 3º.-** Tendrá el carácter de Representante Fiscal la persona física designada por otra persona física para que en su nombre y representación se encargue del despacho de entrega de contribuciones establecidas en ley, siempre que obtenga la autorización de la Secretaría. El Representante Fiscal promoverá el despacho de entrega de contribuciones a las que se encuentra obligado su mandante y será ilimitadamente responsable por los actos de aquél.

**4.11.- EL RECONOCIMIENTO DE UNA RESPONSABILIDAD DIRECTA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL A CARGO DE LOS CONTADORES PÚBLICOS.**

**Artículo 4º.-** Serán Responsables Directos una vez que se haya determinado que se ha evadido al fisco federal :

I.- Los Representantes Fiscales que no hayan ejercido sus facultades conferidas de acuerdo al mandato conferido, así como a la patente otorgada por la Secretaría.



II.- Los Contribuyentes que no hayan llevado a cabo sus obligaciones tributarias de conformidad con lo establecido en las leyes fiscales.

III.- Los Representantes Fiscales que por cualquier motivo se hayan reservado el pago de algún impuesto previsto en ley, o bien, valiéndose de su cliente realice una serie de maquinaciones con el propósito de evadir el pago de impuestos a que este último se encuentra obligado.

IV.- Los Representantes Fiscales que por falta de ética profesional o valiéndose del error o dolo durante el proceso de entrega de contribuciones de su cliente trate de evadir al fisco federal.

V.- Las demás que fijen las leyes fiscales y las señaladas en este Código.

Las personas que resulten Responsables Directos ante la omisión del pago de tributos establecidos en ley, serán responsables por el monto de dichas contribuciones omitidas, comprendiendo los accesorios, e incluso junto con las multas correspondientes.

#### **4.12.- REQUISITOS QUE DEBEN DE REUNIR LOS CONTADORES PÚBLICOS PARA FUNDIR COMO REPRESENTANTES FISCALES.**

**Artículo 5°.-** Para obtener la patente de Contador Público como Representante Fiscal de los Contribuyentes se requiere:

I.- Ser mexicano por nacimiento en pleno uso de sus derechos.

II.- No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito doloso o intencional que merezca pena corporal.

III.- Gozar de buena reputación personal y ser de reconocida probidad y honradez

IV.- Presentar y aprobar examen psicotécnico que practique la autoridad fiscal

V.- Tener Título Profesional que lo acredite como profesionista de la carrera de Licenciado en contaduría o su equivalente.

VI.- Tener por lo menos tres años de experiencia en el desarrollo de su profesión, contados a partir de aquel en que le fue otorgado su título o equivalente de contador.

Cubiertos los requisitos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, otorgará la patente al interesado en un plazo no mayor de dos meses. La patente es personal e intransferible.

**Artículo 6º.-** Además de los requisitos establecidos en el artículo anterior el Representante Fiscal deberá:

I.- Ocuparse personal y habitualmente de las actividades propias de su función, firmando la totalidad de los documentos y/o procedimientos originales que elabore de su cliente.

II.- Realizar los actos que conforme a la ley le correspondan, en lo referente al proceso de elaboración e integración del cumplimiento de obligaciones tributarias que de su cliente realice.

III.- Proporcionar a la autoridad fiscal correspondiente, en la forma y periodicidad que ésta determine, la información contable y administrativa de los procedimientos obligacionales de contribuciones que de su cliente formule.

La inobservancia de los requisitos señalados en las fracciones I y II de este artículo inhabilita al representante fiscal hasta en tanto no cumpla con los requisitos correspondientes.

**Artículo 7º.-** Dentro de un plazo de 60 días contados a partir de la solicitud de obtención de la patente para fungir como representantes fiscales, a través de la resolución respectiva, previo cumplimiento de los requisitos señalados en los artículos anteriores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá:

I.- Aceptar la solicitud y declarar el inicio de la investigación, a través de la resolución respectiva.

II.- Desechar la solicitud cuando no se cumplan los requisitos señalados en los artículos anteriores y notificarlo personalmente al solicitante.

III.- En caso de que haya procedido la solicitud del requirente, se deberá otorgar la patente dentro de los quince días siguientes contados a partir de aquel en que se haya decretado procedente, a través de la resolución correspondiente.

IV.- La resolución respectiva para el otorgamiento de la patente, será publicada en el Diario Oficial de la Federación.

#### **4.13.- OPERACIÓN Y FUNCIONES DE LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO REPRESENTANTES FISCALES.**

**Artículo 8º.-** El representante Fiscal deberá actuar únicamente ante la autoridad fiscal para los efectos a que se le expidió la patente, siempre y cuando haya cubierto los requisitos previstos en este capítulo, desarrollando las funciones que para tal efecto le son encomendadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### **4.14.- OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DE LOS CONTADORES PÚBLICOS COMO REPRESENTANTES FISCALES PARA CON LA AUTORIDAD FISCAL.**

**Artículo 9º.-** Son Obligaciones bajo su responsabilidad del representante Fiscal, las siguientes:

I.- En los trámites o gestiones contables, actuar siempre con su carácter de Representante Fiscal.

II.- Rendir la documentación del contribuyente en todo momento, cuando lo solicite la autoridad fiscal correspondiente.

III.- Declarar bajo protesta de decir verdad, el nombre y domicilio fiscal del contribuyente, así como la clave del Registro Federal de Contribuyentes son los verdaderos, a fin de que los datos que sean proporcionados ante la autoridad fiscal sean los correctos.

IV.- Formar un Archivo con copia de cada uno de los documentos de su cliente, o bien, grabar la información entregada a la autoridad fiscal, que de su cliente, de conformidad con los parámetros establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello con la finalidad de que cuando dicha Secretaría ejerza sus facultades de Comprobación se cuente con datos actualizados, así como que la documentación se encuentre completa.

V.- Aceptar las Visitas Domiciliarias cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las realice

VI.- Solicitar ante la Autoridad Fiscal la patente para poder ejercitar sus labores como representantes fiscales de los contribuyentes.

VII.- Expedir al cliente, así como a la autoridad fiscal la información y documentación necesaria que requieran.

VIII.- Dar aviso a la autoridad fiscal correspondiente la suspensión o reanudación del ejercicio de su patente.

IX.- Dar aviso de su cambio de domicilio fiscal o cancelación del ejercicio de su patente.

X.- Permitir a la autoridad fiscal la revisión de la documentación contable que de su cliente tenga, tolerando las medidas de control del fisco, así como permitir la intervención a la entrada de sus instalaciones o despacho cuando la autoridad fiscal lo solicite.

XI.- Solicitar la autorización de la autoridad fiscal para suspender sus actividades, en los casos en que sea necesario, a fin de poder dar solución a la situación tributaria del contribuyente y no dejarlo en estado de indefensión.

XII.- Llevar a cabo todos y cada uno de los tramites del contribuyente de los cuales le son propios de su función, firmando los mismos ante la autoridad fiscal correspondiente.

#### **4.15.- SITUACIONES POR LAS QUE PUEDE PROCEDER LA CANCELACIÓN DE LOS REPRESENTANTES FISCALES.**

**Artículo 10º.-** Será cancelada la autorización del representante fiscal, independientemente de las sanciones que procedan por las infracciones cometidas, por las siguientes causas:

I.- Declarar con inexactitud algún dato del contribuyente en el proceso recaudatorio de tributos, siempre que se dé alguno de los siguientes supuestos:

a).- La omisión en el pago de contribuciones establecidas en ley, en caso de que exceda más del 50 % del total de las contribuciones que se debieron haber pagado.

b).- Efectuar otra clase de actos que no le han sido conferidos, así como hacer mal uso de la patente que para tal efecto le fue otorgada.

c).- Señalar en el procedimiento recaudatorio de contribuciones el nombre, domicilio fiscal o clave de Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona distinta que no hubiere solicitado la operación.

d).- Permitir que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su autorización.

e).- Ser condenado en sentencia definitiva por haber participado en la comisión de delitos fiscales o de otros delitos intencionales que ameriten pena corporal.

**Artículo 11°.-** El derecho de ejercer la patente de representante Fiscal se extinguirá, cuando se dejen de satisfacer alguno de los requisitos señalados en los artículos 5° y 6° del presente capítulo.

Es de esta forma en la que se establecería una relación jurídica entre los Contadores, Contribuyentes y la Autoridad fiscal, de conformidad con lo establecido en las leyes fiscales, así como en los dispuesto en la presente tesis.

Siguiendo la misma línea, en seguida pasaré a las conclusiones de la presente tesis a efecto de ver de manera genérica los motivos por los cuales considero que la autoridad fiscal debe reconocer a los contadores públicos como representantes fiscales y futuros responsables directos cuando estos actúan como representantes fiscales de los contribuyentes.



## CONCLUSIONES

**PRIMERA.**- El Contador Público es un profesional que debe contar con los conocimientos científicos, técnicos y especializados en la rama de la Contaduría Pública, suficientes para prestar sus servicios independientes al público (contribuyentes), y que al momento de prestar dichos servicios independientes, debe de hacerse acreedor de derechos y obligaciones no sólo para con el contribuyente sino también para con la autoridad Fiscal con la que actúa.

**SEGUNDA.**- El contribuyente común y corriente que no cuenta con los conocimientos necesarios para poder realizar los trámites que se tienen que llevar a cabo con la autoridad fiscal correspondiente a fin de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, de conformidad con lo establecido en el numeral 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se ve en la necesidad forzosa de contratar los servicios de un Contador Público.

Siendo el indicado para realizar este tipo de trámites con la citada autoridad el Contador, quien deberá hacerlo en todo momento por escrito y plasmando su firma autógrafa en el documento correspondiente, así como estipulando las cláusulas necesarias que beneficien a ambas partes, viéndose forzado de esta manera dicho Contador Público a aplicar sus conocimientos profesionales, desarrollando su labor como si el acto conferido fuese suyo, así como su ética profesional no solo para con el contribuyente, sino también para con la autoridad fiscal con la que actúa, ya que desde el momento de celebrar dicho contrato se hace acreedor tanto de derechos y obligaciones para con ambas partes, es decir, tanto para con el contribuyente como para con la autoridad fiscal con la que actúa.

**TERCERA.**- Es necesario que la Autoridad Fiscal reconozca al Contador Público como Representante Fiscal de los Contribuyentes, en el proceso recaudatorio de contribuciones, a través de una patente que la misma Autoridad Hacendaria le otorgue a dicho Contador, llenando éste una serie de requisitos a fin de poderle otorgar dicha patente.

Lo anterior con la finalidad de que el Contador Público, al momento de realizar las gestiones correspondientes sobre la determinación y entrega de tributos de los contribuyentes ante la Autoridad Fiscal, lo realice de manera que no afecte a dicho contribuyente, toda vez que al saber de la existencia de una relación jurídica entre él y la Autoridad Fiscal, éste tendría más cuidado en el desarrollo de la contabilidad del contribuyente, pues se vería temeroso al saber que la Autoridad al reconocerlo como Representante Fiscal del Contribuyente, también puede ejercitar alguna acción directamente en contra de él.

**CUARTA.-** La Autoridad Fiscal trata de luchar día a día ante la evasión fiscal, sin embargo por eso debe regular la situación desde el principio, estableciendo y regulando las actividades no sólo del contribuyente sino de todas las personas que intervienen en el proceso de recaudación de contribuciones.

Esto es, que la Autoridad Fiscal debe ver las anomalías existentes de tras de este proceso recaudatorio de contribuciones, actuando directamente con aquellos que intervienen en la elaboración, determinación y entrega de dichas contribuciones, ya que en la actualidad no se estudia detrás de estas situaciones, sino que la Autoridad Fiscal actúa directamente ante el contribuyente y posteriormente en contra de otras personas, con lo cual afecta severamente la esfera jurídica del contribuyente.

**QUINTA.-** Al actuar la Autoridad Fiscal directamente en contra del contribuyente ejercitando la acción penal correspondiente y dejar de tomar en cuenta la actuación del Contador, el Contribuyente de acuerdo a la Ley está facultado y tienen todo el derecho de poder ejercitar la acción que en derecho le compete en contra de su Contador culpándolo de su proceder con la cual afectó su esfera jurídica.

A vista de lo expreso, manifiesto que en todo momento quien sale perjudicado es el contribuyente, pues por un lado la Autoridad Fiscal le finca responsabilidad con la que debe cubrir las omisiones o errores de su Contador, y por el otro lado, la responsabilidad de cubrir las contribuciones omitidas o errores de dicho contador, gastando además en Abogados y otros trámites que para el caso se sucedan.



Es de este modo que si quisiera fincar una responsabilidad a su Contador también tendría que formular su querrela por otra vía distinta de la que la Autoridad Fiscal le fincó, con lo cual se vería afectada su economía, pues estos trámites, además de la Asesoría de Abogados, tiempo, pasajes, etc. realmente el contribuyente se encuentra en peores condiciones que las que se encontraba, no tomando en cuenta la Autoridad Fiscal tal situación.

**SEXTA.-** Siguiendo la misma línea, en América del Norte acostumbran demandar por todo a los profesionistas, pues recordemos el caso de un campeón de boxeo, el cual empujó a un cuidador de coches en un supermercado, fue demandado por éste por la cantidad de \$10,000.00 de Dólares por el tremendo daño que sufrió del campeón acusándolo de abuso de su fuerza, pues alegó que tendría que vivir con esa impresión el resto de su vida.

Sin embargo ambos sujetos llegaron a un acuerdo por un millón de dólares de pago por el daño causado. Con ello reflejo al lector que par evitar estas situaciones en México, es decir, que el Contribuyente demande a su Contador por su mala actuación, el Contador debe abocarse a sus tareas contables, solicitando la asesoría legal de Abogados expertos en Derecho Fiscal.

De igual manera, como ya lo he hecho mención los Contribuyentes deben de celebrar Contratos de Prestación de Servicios Profesionales con los Contadores, en el que deban detallarse el alcance y forma de los servicios Prestados.

Ante tal situación de los cuales afirmo, que en la actualidad se han suscitado diversos casos entre los cuales puedo mencionar el caso del llamado "ángel del Rock", Laureano Brizuela, Lupita D'lesio y recientemente el campeón de Boxeo Julio Cesar Chávez, en los que además de encontrarse privados de su libertad, fue dañada severamente su calidad y reputación como personas, todo ello debido a los malos manejos de su contabilidad.

**SÉPTIMA.-** En lo referente a fincarles un Responsabilidad Directa a los Contadores Públicos, equiparándolos a los Contribuyentes, esto porque los Contadores son los que realizan este tipo de trámites de pago, determinación y entrega de contribuciones a que se encuentran sujetos los contribuyentes

Luego entonces, los Contadores son los que tienen un trato directo con la Autoridad Fiscal, y que realmente un contribuyente no tiene que pagar las consecuencias de la mala actuación de su contador.

Ahora bien, si bien es cierto que la Autoridad Fiscal puede fincar una Responsabilidad Solidaria al Contador, de conformidad con lo establecido en el numeral 19 del Código Fiscal de la Federación, también lo es que *¿Porqué el Contribuyente también tiene que responder de los actos de su Contador?*.

Ello, ya lo he establecido al haberme cuestionado *¿Qué implica la Responsabilidad Solidaria?*, para tal efecto me he contestado que implica que el acreedor pueda exigir el cumplimiento de la obligación tanto al Obligado Principal (Contribuyente) como a los Obligados Solidarios (Contador), implicando ello que el contribuyente de todos modos sale perjudicado.

Es por tal motivo que partiendo de un reconocimiento hacia el Contador por parte de la Autoridad Fiscal y ella misma a través de sus facultades de comprobación determine que efectivamente el Contador fue responsable de una evasión fiscal, afirmo que se finque de este modo una responsabilidad directa en contra de dicho sujeto, sin afectar al contribuyente.

**OCTAVA.-** Así mismo debe establecer que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realiza campañas de apoyo a deudores al fisco, por lo que un contribuyente que por razones propias no paga impuestos, la Secretaría otorga facilidades de pago e incluso descuentos.

Lo anterior con fundamento en el *"Decreto de apoyo Adicional a los Deudores al fisco Federal"* publicado en el Diario Oficial de la Federación en fecha 15 de enero de 1997. Luego entonces con ello quiero afirmar que el que por razones propias de un contribuyente omite pagar impuestos, la Autoridad Fiscal le otorga estímulos fiscales.

Por lo que al ser un acto con el cual los contribuyentes se ven en la posición de determinación y entero de sus contribuciones, durante el proceso de recaudación de impuestos, se puede dar la posible comisión del delito de evasión fiscal y quien tendría la culpa es el Contador Público por ser él quien realiza estos trámites y tiene un trato directo para con la Autoridad Fiscal.

**NOVENA.-** Es por tal motivo, del que se deriva la importancia de que se reconozca al Contador Público como Representante Fiscal de los Contribuyentes y Responsables Directos ante la Autoridad Fiscal, el cual debe encontrarse debidamente regulada dentro del Código Fiscal de la Federación.

Ello con la finalidad de no pagar las "Consecuencias", o bien, "Cerrase las Puertas" ha que hace alusión la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de sus programas publicitarios.

**DÉCIMA.-** Por lo anteriormente manifestado, afirmo que debe ser regulada una responsabilidad hacia los Contadores, reconociéndolos la Autoridad Fiscal como Representantes Fiscales de los Contribuyentes, quedando como se ha establecido en la presente tesis a manera de proyecto de ley, defendiéndolos y otorgándoles un mayor apoyo a los Contribuyentes, tanto para con los Contadores como para con la Autoridad Fiscal.

## BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Altavilla Enrico. "LA CULPA". Editora Temis, S.A. Primera Edición. Bogota Colombia 1987.
- 2.- Alvarez Martínez Joaquin, prologo de Antonio Cayon Galindo y Marcial Pons, "MONOGRAFÍAS JURÍDICO-FISCALES. LA REPRESENTACIÓN EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO" Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid España.1995.
- 3.- Ayala Gómez Ignacio "EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA", Artículo 349 del Código Penal. Editorial Civitas, S.A. Primera Edición. Madrid España 1988.
- 4 - Borja Soriano Manuel "TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES", Editorial Porrúa, Décima Edición, México 1985.
- 5.- Buckley W..John "LA CONTABILIDAD CONTEMPORÁNEA Y SU MEDIO AMBIENTE", Universidad de California, Editorial Contables y Administrativos, S.A. Primera Edición, México 1970.
- 6.- C. Carey John"LA PROFESIÓN DE LA CONTABILIDAD ¿ HACIA DONDE VA?", Primera Edición, México 1962, Editorial del Instituto Americano de Contadores Públicos.
- 7.- Carranca y Trujillo Raúl y Carranca y Rivas Raúl "DERECHO PENAL MEXICANO PARTE GENERAL." Editorial Porrúa, .S.A. Décima Octava Edición. México 1995.
- 8.- Fontan Balestra Carlos "DERECHO PENAL PARTE ESPECIAL", Editorial Abeledo-Perrot. Décimo Tercera Edición. Buenos Aires Argentina 1990.
- 9.- Garcia Alba Iduñate Pascual "LA EVASIÓN FISCAL EN MEXICO" Editorial U.A.M. Primera Edición. México 1982.
- 10.- Gaudement Eugene "TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES". Editorial Porrúa, S.A. Primera Edición. México 1974.

- 11.- Ghersi Carlos Alberto. **"RESPONSABILIDAD PROFESIONAL"**. Editorial Astrea, Primera Edición. Buenos Aires Argentina 1995.
- 12.- González Gama Eusebio. y otros **"MONOGRAFÍAS JURÍDICO-FISCALES. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES TRIBUTARIOS"** Instituto de Estudios Fiscales Primera Edición. Madrid España.1994.
- 13.- Gutiérrez y González Ernesto **"DERECHO DE LAS OBLIGACIONES"**. Editorial Porrúa, Décima Edición, México 1995.
- 14.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos a.c. **"ÉTICA PROFESIONAL COMPARADA"**, Federación Colegio de Profesionistas; Centro de Investigación de la Contaduría Pública, Primera Edición, México 1995.
- 15.- Iuqui Juan Carlos **"LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS"**. Editorial Depalma. Primera Edición. Buenos Aires Argentina 1989.
- 16.- Jacinto R. Torantino **"LAS PENALIDADES TRIBUTARIAS"** Editorial Astrea. Primera Edición. Buenos Aires Argentina 1983.
- 17.- Lobato Rodríguez Raúl **"DERECHO FISCAL"**. Editorial Harla, Segunda Edición, México 1982
- 18.- **"MANUAL DEL CONTADOR PÚBLICO"**, Facultad de Comercio y Administración. U.N.A.M., Tomo I, Tercera Edición, México 1981.
- 19.- Mestre Delgado Esteban, **"LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA POR OMISIÓN"**. Editorial Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones. Primera Edición. Madrid España 1991.
- 20.- Mozarra Manrique de Lara Sansoles. **"LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS"**. Ediciones Jurídicas, S.A. Instituto de Estudios Fiscales Primera Edición. Madrid España.1994.
- 21.- Nandayafa Urbina Arturo **"LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO 4"**. Editorial SICCO, Tomo IV, Primera Edición, México 1997
- 22.- O'Callaghan Muñoz Xavier **"COMPENDIO DE DERECHO CIVIL TOMO I PARTE GENERAL"**. Revista de Derecho Privado. Editoriales de Derecho Reunidas. Primera Edición. Madrid 1986.

- 23.- Pérez Fernández del Castillo Bernardo **“REPRESENTACIÓN, PODER Y MANDATO”**, Editorial Porrúa, Novena Edición, México 1996.
- 24.- Ponce Rivera Alejandro **“RESPONSABILIDAD FISCAL PENAL”**, Editorial Calidad ISEF, Tercera Edición, México 1997
- 25.- Porte Petit Candaudap Celestino **“APUNTAMIENTOS DE LA PARTE GENERAL DE DERECHO PENAL”**, Editorial Porrúa, Décimo Sexta, México 1994.
- 26.- Rodríguez Mejía Gregorio **“TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES”** Editorial Porrúa, S.A. Primera Edición. México 1994.
- 27.- Rojina Villegas Rafael. Compendio de Derecho Civil. **“TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES”**. Editorial Porrúa. Décima Novena. México 1994.
- 28.- Rojina Villegas Rafael **“DERECHO CIVIL MEXICANO CONTRATOS”**. Tomo VI, Volumen I, Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 1994.
- 29.- Rojina Villegas Rafael **“DERECHO CIVIL MEXICANO OBLIGACIONES”**. Tomo V, Volumen I, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 1985
- 30.- Sánchez Medal Ramón. **“DE LOS CONTRATOS CIVILES”**. Editorial Porrúa, S.A.. Décimo Tercera Edición. México 1994.
- 31.- Santos Briz Jaime. **“LA RESPONSABILIDAD CIVIL, DERECHO SUSTANTIVO Y DERECHO PROCESAL”** Editorial Montecoruo, S.A. Sexta Edición, Madrid España 1991.
- 32.- T. S. Vives Antos, S. Boix Reig. Etal. **“DERECHO PENAL PARTE ESPECIAL”** Segunda Edición. Valencia 1993,
- 33.- Zamora Pierce Jesús **“EL FRAUDE”** Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 1996.

## HEMEROTECA

- 1.- **"DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN"**, Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. Director: Lic. Carlos Justo Sierra. México 1997-1998.
- 2.- **"CURSO DELITOS FISCALES"** Impartido por el Maestro. en D. Luis Angel Sánchez Albarran. I.N.A.D.E.P. Noviembre de 1998.
- 3.- Periódico **"LA PRENSA"**, Director Mario Vázquez Peña, México 1998.
- 4.- Periódico **"REFORMA"**, México 1998
- 5.- Suprema Corte de Justicia de la Nación **"JURISPRUDENCIAS"**, México 1998-1999.

## LEGISLACIONES

- 1.- **"CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"**, Editorial Porrúa, 115ª Edición, México 1999
- 2.- **"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**, Editorial Delma, Décimo Quinta Edición, México 1999.
- 3.- **"REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**, Editorial Delma, Décimo Quinta Edición, México 1999.
- 4.- **"CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL"**, Editorial Porrúa, Quincuagésima Séptima Edición, México 1999.
- 5.- Reyes Díaz Leal Eduardo **"SISTEMA ADUANERO MEXICANO"** Editado por la Universidad en Asuntos Internacionales, Segunda Edición, México 1997. **"LEY ADUANERA Y SU REGLAMENTO"**
- 6.- **"LEY FEDERAL DEL TRABAJO"**, Editorial Porrúa, 76ª Edición, México 1996.