



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

"ASPECTOS GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURIA COMO PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

MARIBEL HERNANDEZ GONZALEZ
RODOLFO IVAN MACIEL CAMARILLO

ASESOR: L.C. FRANCISCO ALCANTARA SALINAS



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.

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

ATN: Q. Ma. de Carmel García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
PRESENTE

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Aspectos Generales de la responsabilidad del Licenciado en ---
Contaduría como prestador de servicios profesionales"

que presenta la pasante: Maribel Hernández González
con número de cuenta: 9559220-0 para obtener el título de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser disculdo en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 0 de Octubre de 2002

PRESIDENTE C.P. Elsa Margarita Galicia Laguna

VOCAL L.C. Francisco Alcántara Salinas

SECRETARIO L.C. Luis Yescas Ramirez

PRIMER SUPLENTE L.C. Benito Rivera Rodríguez

SEGUNDO SUPLENTE M.A. Teresita Hernández Martínez

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES



LIBERTAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Aspectos Generales de la responsabilidad del licenciado en ---
Contaduría como prestador de servicios profesionales"

que presenta el pasante: Rodolfo Ivan Maciel Camarillo
con número de cuenta: 9559338-6 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcallí, Méx. a 04 de Octubre de 2002

PRESIDENTE C.P. Elsa Margarita Galicia Laguna

VOCAL L.C. Francisco Alcántara Salinas

SECRETARIO L.C. Luis Yescas Ramírez

PRIMER SUPLENTE L.C. Benito Rivera Rodríguez

SEGUNDO SUPLENTE M.A. Teresita Hernández Martínez

A Dios nuestro señor:

Por la infinita grandeza de su amor, el cual he podido constatar a cada paso en el camino de mi vida, padre amoroso y amigo incondicional que nunca me abandona.

A mis padres Rodolfo y Rocio:

Por ser mis ángeles guardianes en la Tierra, quienes han sido mi mejor ejemplo de amor, disciplina, trabajo, sencillez, respeto, sacrificio, fe y superación. Lo cual me ha llevado a ser quien soy, valorando la vida y todo lo que ella conlleva.

A mis hermanos Mari, Thanya y Ricardo:

Por ser los mejores hermanos que haya podido tener y por haber siempre recibido su amor y su apoyo.

A mi abuelito y abuelitas Jesús (Q.E.P.D.), Natalia y Carmelita:

Por que nunca recibí de ellos nada que no fuera amor y porque gracias a ellos tengo a mi lado el primero de mis más hermosos regalos... mis padres.

A mi novia Wendy:

Su llegada a mi vida fue mi segundo más grande regalo. Me enseña día a día el significado del más hermoso amor, que es el que lo da todo por el simple placer de dar y con ello me hace el hombre más feliz del mundo.

A mis amigos:

Son los hechos quienes me han mostrado a mis verdaderos amigos. No mencionaré a nadie en especial, pero solo mis amigos de verdad sabrán que hablo de ellos y que siempre están en mi corazón.

A la U.N.A.M. (FES CUAUTITLAN) :

Por que eres la institución más grande y hermosa, a pesar de todo. Porque tú no regalas sueños en tus aulas, tú nos brindas las llaves de un futuro mejor.

A mis maestros:

Desde el primero hasta el último de ellos, por obsequiarme un poco de su vida y mucho de sus conocimientos.

A mi asesor L.C. Francisco Alcántara Salinas:

Por su profesionalismo, su tiempo y apoyo incondicional, clara muestra del espíritu universitario.

A mi Jurado:

C.P. Elsa Margarita Galicia Laguna

L.C. Luis Yescas Ramírez

L.C. Benito Rivera Rodríguez

M.A. Teresita Hernández Martínez

Por el tiempo dedicado a su servidor y por su valiosa contribución al presente trabajo de tesis.

Gracias especiales a:

C.P. Rafael Delgado Colón

C.P. Juana Castellanos Riego

C.P. Enrique Javier Chávez Pérez

L.C. Juan Medel Mejía

L.C. Rosa Isela Bello Hidalgo

L.C. Marco Antonio Campos

L.D. Alfredo Mejía Montoya

INDICE

"ASPECTOS GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURÍA COMO PRESTADOR DE SERVICIOS PROFESIONALES"

	Página
Introducción	9
Capítulo 1; Generalidades.	
1.1. Definiciones	12
1.1.1. Definiciones de contabilidad	12
1.1.2. Definiciones de contador	14
1.1.3. Definiciones de contaduría	15
1.1.3.1. Definiciones de responsabilidad	16
1.1.4. Responsabilidad del Licenciado en Contaduría	18
1.2. Clasificación de la contabilidad	18
1.3. Breve historia de la contabilidad y de la profesión ----- contable	20
1.4. Principales servicios que presta el Licenciado en ----- Contaduría	24

	6
1.5. Fines fundamentales de la contabilidad.....	28
1.6. Requisitos académicos para ostentar el Título de ----- Licenciado en Contaduría	29
Capítulo 2: Responsabilidad Administrativa.	
2.1. Conceptos.....	31
2.1.1. Derecho Administrativo	31
2.1.2. Responsabilidad Administrativa	32
2.2. Fuentes del Derecho Administrativo	33
2.2.1. La Ley.....	33
2.2.2. El Reglamento, la Costumbre y la Jurisprudencia	34
2.3. Derecho Fiscal	38
2.3.1. Generalidades	38
2.3.2. Conceptos	40
2.4. Fuentes del Derecho Fiscal	41
2.5. Responsabilidad Fiscal	42
2.5.1. Antecedentes	42

2.5.2. Responsabilidad Fiscal del Licenciado en ----- Contaduría Interno	43
2.5.3. Responsabilidad Fiscal del Licenciado en ----- Contaduría externo	49
2.5.3.1. Las sanciones administrativas y el procedimiento ---- para su aplicación	58
Capítulo 3: Responsabilidad Penal Fiscal.	
3.1. Conceptos	64
3.1.1. Derecho Fiscal	64
3.1.2. Delito	66
3.1.3. Derecho Penal	67
3.2. Fundamentos legales	68
3.2.1. Responsabilidad Directiva	68
3.2.2. Coparticipación Delictiva	71
3.2.3. Delitos Fiscales Contables y sujetos responsables	75
3.2.4. Empleados Infeles	82
3.2.5. El Proceso Penal Tributario	83

Capítulo 4: Responsabilidad Ética.

4.1. Concepto	86
4.1.1. Ética	86
4.1.2. Responsabilidad Ética profesional del Licenciado --- en Contaduría	86

Capítulo 5: Responsabilidad Civil.

5.1. Derecho Civil	110
5.1.1. Conceptos	110
5.2. Fuentes de las obligaciones	110
5.3. La prestación de servicios profesionales	112
5.4. Responsabilidad Civil del Licenciado en ----- Contaduría	114
5.5. El mandato y la gestión de negocios	115
5.6. Las obligaciones en materia civil	118
Conclusiones	124
Bibliografía	126

INTRODUCCION

El Licenciado en Contaduría es un profesional cuya actividad tiene presencia y repercusión en todas las áreas o aspectos que conforman una organización económica, independientemente del tamaño de esta. En consecuencia, el grado de responsabilidad que este profesionista puede llegar a tener es alto e implica más allá del mero aspecto contable fiscal, en el que tradicional pero equivocadamente se la ha encasillado.

La formación académica que recibe el Licenciado en Contaduría en las Universidades e Institutos de Educación Superior, es la base de su desarrollo profesional. Sin embargo esta debe complementarse significativamente con experiencias prácticas, ya que en el ejercicio profesional los conocimientos teóricos y los prácticos no siempre van de la mano. Creándose así desconcierto y restando eficacia y eficiencia al Licenciado en Contaduría, principalmente al inicio de su desempeño como tal.

El enfoque de los planes de estudio de la carrera de Licenciado en Contaduría orienta a este, a ver y pensar desde la perspectiva del contribuyente a quien presta sus servicios, es decir, le enseña las obligaciones que tiene este último y como debe cumplirlas.

Pero el Licenciado en Contaduría no es el contribuyente, si bien le presta sus servicios profesionales, ya sea como empleado de confianza, como profesional independiente o a través de un despacho, él tiene personalidad jurídica propia, la cual le genera obligaciones individuales en adición a las que tiene de manera compartida con el contribuyente. Lo anterior tiene su fundamento legal en diversos artículos del Código Fiscal de la Federación, Código Penal Federal, Código Civil y en el

Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, entre otros.

La visión que pretende darse en la presente tesis no es la del contribuyente, sino la que respecta exclusivamente al ejercicio profesional del Licenciado en Contaduría. En los últimos años, el gran número de egresados de la carrera de Licenciado en Contaduría, tanto de instituciones públicas como privadas, ha generado una sobre oferta de los servicios de este profesionista. En consecuencia el Licenciado en Contaduría, frecuentemente se ve obligado a aceptar trabajos (de manera dependiente o independiente) que sobrepasan sus capacidades físicas e inclusive técnicas, en el afán de obtener por un lado o conservar por el otro, ya sea un puesto o un cliente, lo cual merma la calidad de sus servicios.

Con base en lo anteriormente expuesto, el presente trabajo tiene la finalidad de dar a conocer al Licenciado en Contaduría, estudiantes de dicha carrera y público en general, el marco jurídico que rodea la esfera de competencia del Licenciado en Contaduría en su calidad de prestador de servicios profesionales.

CAPITULO 1: Generalidades.

1.1. Definiciones.

Como introducción al tema, primeramente se darán algunas definiciones que nos ayudarán a comprender mejor el marco teórico. Las definiciones que a continuación se mencionan las han dado autores de reconocido desempeño dentro de la contaduría pública.

1.1.1. Definiciones de contabilidad.

Contabilidad (Eliás Lara Flores). Es la disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (bancos, industrias, comercios, instituciones de beneficencia, etc.).¹

Contabilidad (Juan Carlos Torres Tovar). Es el medio que con métodos y técnicas controla los recursos de las entidades y, en consecuencia, satisfacer su cada vez más creciente necesidad de contar con información financiera.²

Contabilidad (José de Jesús Vázquez Bonilla). Es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afecta, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.³

¹ Lara Flores, Eliás. Primer curso de contabilidad. Trillas. 1995.

² Torres Tovar, Juan Carlos. Contabilidad I. Diana. 1983.

³ Vázquez Bonilla, José de Jesús. Manual de didáctica. IMCP. 1997.

A continuación nos permitiremos dar nuestra propia definición de contabilidad:

Contabilidad. Es la rama de la contaduría que enseña los métodos, técnicas y procedimientos para la obtención, el registro y el control de la información que generan las diversas operaciones de un ente económico, con la finalidad de proporcionar información tanto para los interesados internos (empresarios, administrativos y trabajadores), como para los interesados externos (dependencias gubernamentales, sindicatos y público en general).

Así pues, todas las definiciones coinciden en señalar que la contabilidad, enseña la manera de recibir, registrar y controlar la información que se desprende de las actividades de las entidades económicas, sean personas físicas o morales. Su objetivo es el brindar información de una manera clara y oportuna para la toma de decisiones por parte de sus dirigentes; para verificar por ejemplo, el correcto reparto de utilidades que interesa a los trabajadores; y así mismo, para vigilar el cabal cumplimiento de obligaciones administrativas, laborales y fiscales que señalan las leyes, reglamentos y códigos establecidos por las diversas autoridades.

De este modo, podemos observar que la información generada por la contabilidad tiene una gran importancia, en virtud de que existen muchas personas interesadas en conocerla. Los autores en la materia por lo regular, se refieren exclusivamente al aspecto financiero de la contabilidad, sin embargo también los aspectos de costos, fiscal y laboral tienen una repercusión significativa en las empresas. Tanto así que se han reglamentado las obligaciones de llevar contabilidad, de su contenido, de su conservación y de su manifestación ante las diversas dependencias gubernamentales interesadas. Lo anterior lo podemos encontrar en el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto

sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor agregado, la Ley del Seguro Social, la Ley Federal del Trabajo, entre otras. Los anteriores ordenamientos no son los únicos que se refieren a la contabilidad, ya que dependiendo de los casos particulares, se aplican diversas normatividades tanto federales, como estatales e inclusive municipales.

1.1.2. Definiciones de Licenciado en Contaduría.

El Licenciado en Contaduría es el profesionalista que nos ocupa, por ello daremos diversas definiciones de él, para conocer quién es y las funciones que desempeña.

Licenciado en Contaduría (Eifas Lara Flores). Es la persona capaz de estructurar el sistema de procesamiento de operaciones más adecuada que proporcione la información financiera confiable para tomar a tiempo las decisiones más acertadas.¹

Licenciado en Contaduría. (Assiyadeth Osnaya González). Es un profesional calificado para desempeñar funciones especializadas en los niveles ejecutivos de las organizaciones en áreas de Contabilidad, Costos, Auditoría, Finanzas, Asesoría Fiscal y Organización contable. También está capacitado para ofrecer los servicios financieros y contables requeridos por el proceso de globalización de la economía y las demandas del TLC y es adaptable a cualquier tratado o acuerdo Internacional por la versatilidad de sus conocimientos.²

Señalado lo anterior, daremos nuestra propia definición de Contador:

¹ Lara Flores, Eifas. Primer curso de contabilidad. Trillas. 1995.

² Osnaya González Assiyadeth. Tesis "El papel del C.P." FESC 2000.

Licenciado en Contaduría. Es el profesionalista capacitado para desempeñar funciones a nivel ejecutivo y directivo, tanto en el sector público como en el privado, en las áreas de Contabilidad general, Finanzas, Auditoría, Costos, Fiscal e inclusive Informática.

Podemos así darnos cuenta que el Licenciado en Contaduría es una persona que por su preparación académica y práctica, llene los conocimientos y la habilidad necesarios para implementar técnicas, métodos y procedimientos en las diferentes áreas antes mencionadas. De igual manera, es capaz de tomar decisiones con relación a las mismas. Y como veremos en posteriores capítulos, por su versatilidad, el Licenciado en Contaduría muchas veces en la práctica por las necesidades de las empresas, va más allá de estas funciones.

1.1.3. Definiciones de Contaduría.

Contaduría Pública (Diccionario de Contabilidad¹). Es el ofrecimiento al público de las habilidades contables y profesionales independientes, de modo principal en, planeación e instalación de sistemas de contabilidad financiera y costos, auditorías, investigaciones, informes (o dictámenes), basados en las auditorías practicadas, etc.

Contaduría (Enrique Paz Zavala²). La Contaduría es una actividad profesional que siguiendo el método científico, desarrolla la técnica contable a través de un proceso lógico, obteniendo información financiera comprobable y proporcionando medios de control sobre las operaciones realizadas por cualquier entidad económica.

¹ Stephany Paola. Diccionario de contabilidad, Independiente. 1994.

² Paz Zavala, Enrique. Introducción a la Contaduría. ECASA. 1991.

Contaduría (Cristóbal del Río Sánchez¹), Es la disciplina social de carácter científico, que fundamentada en su teoría específica a través de un proceso, logra, comprueba e interpreta, información financiera, igualmente obtiene y procura aplicar de manera óptima los recursos materiales.

A este respecto, daremos nuestra propia definición de Contaduría:

Contaduría: Es la rama del conocimiento y profesión que con base en su propia teoría y reglamentación, obtiene de las entidades económicas información, la cual controla, comprueba e interpreta, para satisfacer los requerimientos de dichas entidades en las áreas de su propia competencia y con relación a las demás.

Visto lo anterior, queda de manifiesto que la Contaduría es una rama del conocimiento humano, la cual tiene una relación muy estrecha con la vida de las entidades económicas. Ya que de manera interna o externa, la Contaduría pone a disposición de estas entidades servicios que le son estrictamente necesarios para su debido funcionamiento. Queremos hacer el comentario de que la Contaduría no limita su campo de acción únicamente al área financiera, como lo mencionan los autores, pues esta por su dinamismo y amplio campo de conocimiento, tiene relación con muchas otras áreas, las cuales ya se han mencionado con anterioridad. Esta es la razón por la cual la Contaduría no solo se ha mantenido a través del tiempo, sino que ha crecido y profesionalizado su actuación.

1.1.3.1. Definiciones de responsabilidad.

¹ Del Río Sánchez, Cristóbal. Hacia la cientificidad de la Contaduría. ECASA, 1994.

Responsabilidad (Diccionario Enciclopédico Ilustrado Océano). Capacidad u obligación de responder de los actos propios y en algunos casos de los ajenos.¹

Responsabilidad (Moderna Enciclopedia Universal). Obligación de reparar y satisfacer a consecuencia de delito, de alguna culpa o de otra causa legal. La responsabilidad penal es personal e intransferible, mientras que la civil, de carácter patrimonial, puede ser asumida por otro sujeto.²

Responsabilidad (Diccionario básico Larousse). Obligación de responder de los actos que alguien ejecuta o que otros hacen. Obligación Impuesta por la Ley de reparar los daños y perjuicios causados a otro por el incumplimiento de un contrato o por un acto delictuoso.³

Con base en las anteriores definiciones, emitiremos a continuación la propia:

Responsabilidad. Es la obligación legal, moral o ética, de enfrentar las consecuencias de un hecho, para resarcir el daño causado y cuya manera de hacerlo depende del ámbito en el cual se dio el hecho generador de la responsabilidad.

A nuestro juicio, es sencillo comprender qué es la responsabilidad. Esta se da cuando un individuo o individuos transgreden una o más normas, en perjuicio de los intereses de terceros. Dicha transgresión genera la obligación de reparar el daño causado. Como se menciona en las anteriores definiciones, por el ámbito en el cual sucede el

¹ Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Océano, 1994.

² Moderna Enciclopedia Universal. Herrero, 1990.

³ Diccionario básico Larousse. Larousse, 1998.

agravio, los tipos de responsabilidad son muy variados, sin embargo, todos ellos tienen como finalidad enmendar en la medida de lo posible los daños ocasionados al ofendido por el responsable.

1.1.4. Responsabilidad del Licenciado en Contaduría.

Es la obligación que asume el Licenciado en Contaduría con relación al ejercicio de su profesión, es decir, de los servicios que presta sean ya públicos o privados. Esta obligación se tiene con diferentes personas y/u organismos como son: la persona física o moral que contrata los servicios del Licenciado en Contaduría; consigo mismo como profesional; con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y con la asociación a la cual pertenezca en su caso; con las diversas autoridades civiles, administrativas, fiscales y penales; y finalmente con la sociedad en general.

Es de suma importancia hacer notar, que el Licenciado en Contaduría, por su formación es un profesional con amplio conocimiento de las leyes, reglamentos y códigos que se vinculan con su profesión. Es por ello, que debe ser muy cuidadoso en el ejercicio de su profesión, en virtud de que difícilmente podrá alegar desconocimiento de las normas en caso de cometer alguna falta, lo cual serviría como atenuante quizá, pero no lo eximiría de la responsabilidad, pues se sabe que el desconocimiento de la norma no exime de su cumplimiento.

1.2. Clasificación de la Contabilidad.

Por el ámbito de su desarrollo, según James A. Cashin¹, la Contabilidad se divide en:

¹ Cashin, James. Contabilidad I. Mc Graw Hill. 1990

- a) Contabilidad privada,
- b) Contabilidad pública y
- c) Contabilidad gubernamental.

Ahora bien, por su especialización enseguida daremos una clasificación general de la Contabilidad:

- a) Contabilidad general. Según Sandra Mata: "Es una rama de la Contaduría, que se encarga de registrar, analizar e interpretar todas las operaciones que se llevan a cabo en una empresa o ente económico, las cuales se dan en términos monetarios, que permiten proporcionar información veraz y oportuna, a través de los Estados Financieros; todo ello mediante procedimientos, principios y normas que hacen posible controlar las operaciones facilitando la toma de decisiones, que repercuten en el porvenir de la empresa".¹
- b) Contabilidad de Costos. Según A. Pérez de León: "Es una área de la Contabilidad que comprende la predeterminación, acumulación, registro, distribución, información, análisis e interpretación de los costos de producción, distribución y administración".²
- c) Contabilidad Financiera. Según Enrique Paz Zavala: "Es la actividad que se realiza alrededor de la obtención y aplicación de los recursos materiales que tienen valor monetario".³

¹ Mata Valentín, Sandra A. "El C.P. y su principal campo de acción". P. 43. Tesis 2000.

² Ortega Pérez de León, A. "Contabilidad de Costos", P. 7. LIMUSA

³ Paz Zavala, Enrique. "Administración Financiera básica", P. 4. Harla. 1990.

- d) Contabilidad Fiscal. Es aquella que se enfoca a todo lo relativo a las contribuciones, es decir, los derechos y obligaciones en materia contable y fiscal del sujeto pasivo de la relación tributaria (el contribuyente) con respecto del sujeto pasivo (la hacienda, sea federal, estatal o municipal).
- e) Contabilidad de Auditoría. Según Mendivil Escalante: "Es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los Estados financieros, es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los Estados financieros emanados de ellos."¹

1.3. Breve historia de la Contabilidad y de la Profesión contable.

La historia de la Contabilidad y de la profesión contable tiene orígenes muy remotos, encontrándose estos en la civilización babilónica, pasando por la edad antigua, la media, el renacimiento, la edad moderna y así hasta nuestros días. Sin embargo, el hablar de la historia de la Contabilidad a través de los tiempos nos llevaría mucho tiempo, es por ello que únicamente señalaremos las fechas y los hechos más relevantes de la misma con una visión modernista y un enfoque hacia lo ocurrido en nuestro país. Según Don Rafael Mancera Orfíz:²

1494.- Primera edición del primer libro sobre Teneduría de Libros, de que se tiene noticia, escrito por Fray Luca Paccioli. (Es él quien propone la Teoría de la Partida doble).

¹ Mendivil Escalante, Víctor Manuel. "Elementos de Auditoría" P. 15. ECASA, 1991.

² Mancera Orfíz, Rafael. "Breve historia..." P. 27. IMCP. 1992.

1581.- Primera agrupación profesional de contadores, fundada en Venecia.

1844.- Ley del Parlamento Inglés estableciendo que para conceder la incorporación de una compañía, sería necesario el nombramiento de uno o más auditores.

1845.- El Tribunal de Comercio de la Ciudad de México establece la "Escuela Mercantil".

1847.- La Escuela Mercantil cierra sus puertas por falta de fondos, en la época de la Invasión americana.

1854.- Se funda la Escuela de Comercio por decreto de Santa Ana.

1856.- Se organiza en Escocia una Sociedad de Contadores.

1868.- El 15 de Julio, siendo Presidente Don Benito Juárez se inaugura la Escuela Superior de Comercio y Administración.

1868.- Se suprime la enseñanza de Idiomas en la Escuela de Comercio, inclusive la del castellano.

1869.- Se restablece la enseñanza de Idiomas extranjeros en la Escuela de Comercio y continúa en suspenso la del castellano.

1870.- Se nombra director de ella a Don Bernardino del Raso.

1871.- Se crean en dicha Escuela las carreras de "empleado contador" y "corredor titulado".

1880.- La Reina Victoria otorga concesión para fundar el Instituto de Contadores de Inglaterra y Gales.

1886.- Se fundan en la Escuela de Comercio, las clases de química, de estadística, historia del comercio y se restablecen las de lengua castellana y caligrafía.

1887.- Se funda en los Estados Unidos la Asociación Americana de Contadores Públicos.

1890.- Se establecen en la Escuela Superior de Comercio y Administración, las clases de operaciones financieras, bancarias y de bolsa.

1896.- El Senado del Estado de Nueva York otorga reconocimiento legal a la profesión de Contador Público.

1899.- Se establecen las clases de taquimecanografía en la Escuela Superior de Comercio y Administración.

1905.- Se crea en México la carrera de contador de comercio.

1905.- Se establece en México la firma de contadores Price Waterhouse y Compañía.

1906.- Inaugura sus oficinas en México la firma de contadores Deloitte Plender, Griffith, Haskins and Sells.

1907.- El 25 de mayo Don Fernando Díez Barroso sustenta el primer examen de contador celebrado en México.

1917.- La Asociación Americana de Contadores, se convierte en el Instituto Americano de Contadores.

1917.- El Instituto Americano de Contadores publica las primeras reglas a que deben sujetarse sus miembros para la "certificación" de balances, con el nombre de "Métodos aprobados para la preparación del Balance General".

1917.- El Instituto Americano de Contadores adopta un Código de Ética Profesional.

1917.- Se funda en México la Asociación de Contadores Públicos Titulados.

1921.- Se modifican los procedimientos de enseñanza de la contabilidad, adoptando como punto de partida el estudio del Balance General, según la práctica americana.

1923.- El 6 de octubre se firmó el acta constitutiva del Instituto de Contadores Públicos Titulados de México.

1923.- Se establece la cátedra de auditoría en la Escuela Superior de Comercio y Administración.

1925.- El Instituto de Contadores Públicos Titulados de México adopta su reglamento de Ética Profesional.

1925.- Se promulga la Ley del Impuesto sobre la Renta en México.

1929.- Se establece la Facultad de Comercio y Administración (actual Escuela Nacional de Comercio) en la Universidad Nacional de México la antigua Escuela Superior de Comercio y Administración toma

el nombre de Escuela Superior de Ciencias Económicas, Administrativas y Sociales, pasando a depender del Instituto Politécnico Nacional.

1932.- A partir de este año se promulgan diversas leyes que requieren la intervención de contadores públicos en varias operaciones relacionadas con la emisión de bonos y obligaciones, concesión de crédito bancario, registro de valores en Bolsa, etc.

1934.- Inicia sus trabajos la primera firma de contadores públicos mexicanos: Mancera Hermanos (Con anterioridad y como sociedades "de hecho" existieron algunas otras).

1936.- El Instituto de Contadores Públicos Titulados de México aprueba las bases a que deben sujetarse sus miembros para sustentar el examen de los balances que suscriban.

1939.- Se publica el primer texto mexicano sobre auditorías; "Auditoría Práctica" por Alejandro Prieto y Luis Ruiz de Velasco.

1944.- Se expide la Ley Reglamentaria del Artículo 4º Constitucional y en ella se establece que la profesión de contador necesita título para su ejercicio.

1948.- El 6 de octubre de ese año el Instituto de Contadores celebra su aniversario de plata.

1.4. Principales servicios que presta el Licenciado en Contaduría.

Según Enrique Paz Zavala en su obra "Introducción a la Contaduría"¹, una manera de clasificar el campo de actuación del

¹ Paz Zavala, Enrique. Introducción a la Contaduría. ECASA. 1991.

Licenciado en Contaduría, es con base en los sectores a los cuales presta sus servicios, siendo los que a continuación se mencionan:

a) Sector Público.

Se entiende por sector público, el conjunto de empresas, instituciones u organismos que conforman el aparato gubernamental de un país. Las empresas, instituciones u organismos integrantes de este sector, en los que el Licenciado en Contaduría puede operar son:

- Secretarías de Estado: Principalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y/o Servicio de Administración Tributaria; la Secretaría de Economía; la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, entre las más importantes.
- Organismos descentralizados: Petróleos Mexicanos, la Universidad Nacional Autónoma de México, la Comisión Federal de Electricidad, el Instituto Politécnico Nacional, etc.
- Instituciones Nacionales de Crédito: Nacional Financiera.
- Fideicomisos Públicos: Fonatur, Fovi, Fonacot, etc.

b) Sector privado.

Por sector privado se entiende las empresas o entidades que son propiedad de personas físicas, es decir: la inversión privada de un país. El campo de actuación profesional de la Contaduría en este sector, se tiene en entidades dedicadas a actividades de:

- Comercio.
- Industria.
- Ganadería.

- Agricultura.
- Silvicultura.
- Pesca.
- Servicios, etc.

c) Sector social.

Se entiende por sector social, el conjunto de entidades que desempeñan o realizan actividades de interés y beneficio colectivo y que no pueden enmarcarse en el sector público, pues no dependen del Estado, ni en el sector privado, porque estas instituciones no son propiedad de personas determinadas, sino que se mantienen por medio de recursos que se allegan a través de: Colectas, rifas, aportaciones altruistas, donaciones, etc. Como ejemplos de entidades pertenecientes a este sector, tenemos:

- La Cruz Roja Mexicana.
- Algunos asilos.
- Algunos orfanatorios.
- Asociaciones o patronatos con fines benéficos y humanitarios, etc.

Las actividades que el Licenciado en Contaduría realiza en los tres sectores antes mencionados son entre otras:

- Contabilidad general.
- Auditoría interna.
- Contabilidad de costos.
- Especialidad fiscal.
- Análisis e interpretación de los Estados Financieros.
- Contraloría.
- Tesorería.

- Elaboración de presupuestos.
- Administración financiera.
- Desarrollo e implementación de sistemas contables, operaciones, etcétera, a través de la computación.
- Asesoría fiscal a contribuyentes, etc.

d) Sector independiente.

Cuando el Licenciado en Contaduría, tienen como campo de actuación el ejercicio independiente de la profesión, puede contratarse con las personas o empresas que requieran sus servicios, percibiendo por su trabajo honorarios previamente acordados. La prestación de los servicios que el Licenciado en Contaduría independiente proporciona, contempla la secuencia siguiente:

- Investigación del cliente que solicita los servicios. En esta etapa se contemplan aspectos tales como: Características personales, solvencia económica, legalidad de los servicios requeridos, ubicación del lugar de trabajo, etc.
- Evaluación de la viabilidad del trabajo: Etapa en que se estudian y definen aspectos como: Los servicios requeridos, duración del trabajo, número de empleados a utilizar, honorarios a solicitar, colaboración a recibir por parte del cliente y/o su personal, etc.
- Firma de la Carta-convenio: Si los puntos de la fase anterior fueron aceptados en su totalidad por el solicitante de los servicios, se procede a esta etapa, la cual consiste en la formalización del compromiso, por parte del profesionista de llevar a cabo los trabajos pedidos, y del cliente, de cubrir los honorarios solicitados por aquél.

- Realización del trabajo contratado: Etapa en que se da cumplimiento a los servicios estipulados en la Carta- convenio, respetándose las condiciones en ella estipulados.

Los servicios que en este campo de actuación satisface el Licenciado en Contaduría a los Interesados, son básicamente:

- Auditoría externa.
- Auditoría fiscal.
- Asesoría financiera.
- Organización, diseño, implantación o reorganización de sistemas contables.
- Satisfacer los requerimientos de cursos de capacitación, actualización, etc. al personal de las entidades.

1.5. Fines fundamentales de la contabilidad.

Los propósitos fundamentales de la contabilidad, según Elías Lara Flores¹ son los siguientes:

- Establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y las obligaciones del negocio.
- Registrar, en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal.
- Proporcionar en cualquier momento, una imagen clara y verídica de la situación financiera que guarda el negocio.
- Prever con bastante anticipación el futuro de la empresa.
- Servir como comprobante y fuente de información, ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter jurídico

¹ Lara Flores, Elías. Primer curso de contabilidad. P.9. Trillas. 1995.

en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley.

Así pues, estos son de una manera general los fines fundamentales de la contabilidad. Sin embargo se mencionan de una manera enunciativa y no limitativa, ya que por el extenso campo de acción que flene la contabilidad, estos fines pueden aumentar y/o complementarse de manera que se adecuen a la entidad de la cual se hable.

1.6. Requisitos académicos para ostentar el título de Licenciado en Contaduría.

Para concluir el presente capítulo, se presentan a continuación los requisitos académicos necesarios para ostentar el título de Licenciado en contaduría. Dichos requisitos son mencionados por el autor Enrique Paz Zavala¹, los cuales son:

- Haber cursado satisfactoriamente el bachillerato, vocacional o estudios equivalentes.
- Haber aprobado todas las asignaturas que conforman el plan de estudios de la carrera, en las diferentes Instituciones universitarias o de enseñanza superior que la Imparten.
- Cumplir con el servicio social obligatorio como lo señala la Ley reglamentaria del artículo 5º constitucional.
- Obtener el título y la cédula profesionales acreditando previamente un examen profesional escrito y aprobando un examen profesional oral.

¹ Paz Zavala, Enrique. Introducción a la contaduría. ECASA. 1991.

Cabe señalar el último punto puede variar de acuerdo con los reglamentos de titulación y exámenes profesionales de cada institución de enseñanza superior. Sin embargo, queda claro que para poder ostentarse como Licenciado en Contaduría o Contador público, es requisito indispensable contar con el título y la cédula profesionales, lo cual en la práctica muchas veces no ocurre, debido a que una gran cantidad de egresados de la carrera no se titulan con prontitud o definitivamente nunca lo hacen.

CAPITULO 2: Responsabilidad Administrativa.

2.1. Conceptos.

2.1.1. Derecho Administrativo.

Hauriou define el Derecho Administrativo como "La rama del derecho público que regula: 1°. La organización de la empresa de la administración pública y de las diversas personas administrativas en las cuales ha encarnado; 2°. Los poderes y los derechos que poseen estas personas administrativas para manejar los servicios públicos; 3°. El ejercicio de estos poderes y de estos derechos por la prerrogativa especial, por el procedimiento de acción de oficio y las consecuencias contenciosas que se siguen".¹

Otros autores definen el Derecho Administrativo como el conjunto de normas que regulan las relaciones del Estado con los particulares. Por último, la mayoría de los autores coinciden en afirmar que el derecho regulador de la actividad del Estado para el cumplimiento de sus fines constituye el Derecho Administrativo.

Con base en lo anterior, nos permitiremos a continuación dar nuestra propia definición de Derecho Administrativo: "Derecho Administrativo es el conjunto de normas jurídicas derivadas del Derecho Público, que establecen los derechos y las obligaciones del Estado con relación a la actividad administrativa de este, dentro de las cuales queda comprendida su relación con los particulares; todo ello con la finalidad de llevar a cabo los objetivos para los cuales el estado fue constituido".

¹ Hauriou, Maurice. *Précis de Droit...* Paris, 1921.

2.1.2. Responsabilidad Administrativa.

Una vez definido el Derecho Administrativo, estamos en posibilidad de ahora, dar una definición de la Responsabilidad Administrativa, que es la siguiente: " Responsabilidad Administrativa es la obligación de dar cuenta ante los órganos jurídicos correspondientes, sobre la inobservancia de lo señalado por el conjunto de normas que constituyen el Derecho Administrativo, ya sean bajo la forma de infracciones o bien como delitos; subrayando que dicha responsabilidad es aplicable tanto al Estado a través de sus representantes como a los particulares con los cuales tenga una relación jurídica prevista en la normatividad antes mencionada.

Así pues, refiriéndonos al tema de nuestra tesis , es aquí donde encaja la Responsabilidad Administrativa del Licenciado en Contaduría en lo general. Son muchas y muy variadas las leyes administrativas y solo en contadas ocasiones se hace referencia como tal al Licenciado en Contaduría, como en el caso de los ordenamientos fiscales. Sin embargo, para que el Licenciado en Contaduría incurra en alguna Responsabilidad Administrativa no es necesario que la ley lo mencione como tal, por el contrario, si el profesionista en comento llega a encontrarse en alguna de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes administrativas, eso lo convierte en responsable, en el grado y de la manera que dichas leyes lo señalen. Se hizo mención al inicio de este párrafo que, este era el momento donde comienza a aparecer en el plano la Responsabilidad Administrativa del Licenciado en Contaduría en el aspecto general. Esto obedece a que en seguida se dijo que existen leyes, específicamente las de carácter fiscal, en las cuales sí se menciona al Licenciado en Contaduría como tal y se le establecen obligaciones bien definidas. Sin embargo lo anterior será tratado de manera más amplia posteriormente.

2.2. Fuentes del Derecho Administrativo.

2.2.1. La Ley. La función administrativa que realiza el Estado se rige por un marco jurídico. Esto obedece al principio general de derecho conocido como "Principio de legalidad". Dicho principio consiste en que ni el Estado ni sus organismos pueden atribuirse facultad alguna sino en virtud de una disposición expresa en las leyes. En otras palabras, el Estado y sus organismos solo tienen las facultades que las leyes les confieren, tomando en cuenta la vigencia de las mismas.

Es importante mencionar que la única excepción al principio de seguridad jurídica ocurre en los casos en que la Autoridad gubernamental se encuentre revestida con la denominada "Facultad discrecional". A este respecto Bonnard¹ nos dice: "Hay poder discrecional para la Administración cuando la ley o el reglamento previendo para la Administración cierta competencia en ocasión de una relación de derecho con un particular, dejan a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar, cómo debe obrar y qué contenido va a dar a su actuación"

No debe confundirse la facultad discrecional con el poder arbitrario, ya que éste representa la voluntad personal del titular de un órgano administrativo que actúa impulsado por sus propias pasiones, caprichos o preferencias; mientras que la facultad discrecional constituye la esfera libre de actuación de una autoridad, teniendo un origen legítimo como lo es la autorización legislativa y un límite que en el caso extremo en que no haya sido expresado en la misma ley o implícito en el sistema que ésta adopta, existe siempre en el interés general que constituye la única finalidad que pueden perseguir las autoridades administrativas. Así las cosas, mientras una orden arbitraria

¹ Bonnard, Roger. *Précis élémentaire...* Paris, 1935.

carece de todo fundamento legal, la orden dictada en uso de la facultad discrecional podrá satisfacer los requisitos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos relativa a la fundamentación y motivación de la causa legal del acto de autoridad.

Inclusive, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido varias ejecutorias (S.C.J. de la F., t. LXXIII, pág. 8532 entre otras) que el ejercicio de la facultad discrecional está subordinado a la regla del artículo 16 constitucional y sujeto al control judicial cuando el juicio subjetivo del autor del acto no sea razonable sino arbitrario y caprichoso, y cuando es notoriamente injusto y contrario a la legalidad y a la equidad (V. Jurisp. S.C.J 1917-1975, segunda sala, tesis 396 pág. 653).

A este respecto es importante señalar que según el artículo 71 de la Constitución, el derecho de iniciar leyes o decretos compete: Al Presidente de la República, a los diputados y senadores del Congreso de la Unión y a las legislaturas de los Estados.

2.2.2. El Reglamento, la Costumbre y la Jurisprudencia.

Otra fuente de gran importancia del Derecho Administrativo y que constituye una gran parte del marco jurídico bajo el cual se desarrolla la función administrativa del Estado la constituyen los Reglamentos.

Gabino Fraga¹ en su obra Derecho Administrativo define el reglamento como: "Una norma o conjunto de normas jurídicas de

¹ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Porrúa. 1988.

carácter abstracto e Impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo".

Esta facultad del Poder Ejecutivo para reglamentar tiene una justificación práctica, basada en la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevándolo de la necesidad de elaborar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo se encuentra en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, en virtud de encontrarse en un contacto más estrecho con el medio en el cual se aplica la ley. En añadidura, el Ejecutivo tiene una mayor facilidad para la modificación de los reglamentos, el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando con oportunidad a los constantes cambios del medio en que será aplicada o donde se aplicará dicha adaptación carecería de oportunidad si dependiera del Poder Legislativo, pues éste tiene mecanismos más complejos y períodos reducidos de funcionamiento. Las facultades para legislar, tanto el Poder Ejecutivo como el Legislativo, están contenidas en el título tercero de nuestra Carta Magna.

Dos principios sirven como norma para determinar los casos en que no debe intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Poder Legislativo.

Un primer principio es el de "la preferencia o primacía de una ley", que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, no pueden ser modificadas por un reglamento. Este es un principio basado en la autoridad formal de las leyes, reconocido en el inciso f) del artículo 72 de la Constitución, según el cual "en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación".

El segundo principio es el denominado de "la reserva de la ley", que consiste en que, conforme a la Constitución, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley. La reglamentación de las garantías individuales solo puede hacerse, salvo casos excepcionales, por medio de una ley en sentido formal. Además, en otros preceptos de la Constitución también se establece la necesidad de una ley para imponer contribuciones y penas, para organizar la guardia nacional, etc. En todos estos casos la Constitución emplea términos claros, y al prevenir que por medio de una ley se regule la materia, debe entenderse una ley en el sentido formal, es decir, expedida por el Poder Legislativo.

Las diferencias que por aplicación de los dos principios enunciados pueden encontrarse en el contenido de las leyes y de los reglamentos, no implica una diversidad en la naturaleza jurídica de unas y otros, puesto que simplemente obedecen a razones de carácter formal, consistentes en que el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo tienen diferentes competencias.

Por otro lado, ha existido una gran discusión sobre si la costumbre puede considerarse como fuente del derecho administrativo. D'Alessio¹ nos dice que efectivamente los sujetos extraños a la administración no pueden crear una costumbre obligatoria para ésta; ni tampoco puede ella imponer a los particulares una costumbre, ya que la ley regula mediante disposiciones precisas la constitución y competencia de los órganos administrativos.

En nuestro régimen, los Poderes públicos solamente deben actuar en caso de estar expresamente autorizados por una ley, la costumbre no puede ser aplicada en lo referente a la competencia de los

¹ D'Alessio, Francesco. *Istituzioni di diritto...* Torino, 1932.

funcionarios. De igual forma, el dominio de la costumbre queda excluida aún en los casos en que las leyes otorgan a las autoridades facultades discrecionales, en virtud de que discreción significa una apreciación de los hechos e imponer la costumbre como una regla, causaría que dejara de existir la elasticidad necesaria por la cual se autoriza la discreción.

Así mismo, tampoco puede ser la costumbre fuente de derecho en el dominio de las relaciones entre la Administración y los particulares, cuando a cargo de éstos se crean obligaciones, pues esas obligaciones para tener validez deben forzosamente estar fundamentadas en el texto expreso de una ley.

Finalmente nos encontramos con la figura jurídica de la Jurisprudencia. Diversos autores señalan que la Jurisprudencia no debe ser considerada como fuente del derecho administrativo, porque la función del Poder Judicial del cual emanan, no tiene como facultad legislar ni crear por ende derecho, por regla general tanto la jurisprudencia, como la costumbre constituyen un medio para interpretar las leyes. Boeta ¹ en su libro Primer curso de Derecho Fiscal define a la jurisprudencia de la manera siguiente: "La jurisprudencia es la interpretación de la ley, reglamentos y tratados internacionales celebrados por nuestro país en forma firme y reiterada que emana de cinco ejecutorios no interrumpidas por ninguna en contrario, pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en Salas y por los Tribunales Colegiados de circuito". De igual manera establece jurisprudencia en materia fiscal el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación).

¹ Boeta Vega Alejandro, Derecho Fiscal. ECAFSA. México. 1998.

2.3 Derecho Fiscal.

2.3.1 Generalidades.

El Estado, en el proceso para conseguir sus objetivos, efectúa numerosas actividades. La consecución de dichos objetivos requiere de los medios necesarios para llevarlos a cabo. Siendo "el bien común" el principal objetivo del Estado, no es posible alcanzarlo sin los recursos materiales, financieros, humanos y tecnológicos necesarios. Proveer a la población de servicios básicos como agua potable, drenaje, limpia, educación, salud, vías de comunicación, transporte, mercados, energía eléctrica, energéticos, seguridad, etc. Implica una inversión para su creación y un costo para su mantenimiento.

Es aquí donde la actividad financiera del Estado y las Finanzas Públicas, reguladas por el Derecho administrativo en lo general, aparecen en el contexto. La palabra "Finanzas" tiene su origen en la voz latina "Finer" que significa "terminar, pagar". Así el concepto de Finanzas hace referencia a todo lo relacionado a pagar, y que relaciona no únicamente el mero acto de finiquitar una deuda, sino de igual manera la forma de administrar el recurso con que se paga y la manera en que fue obtenido.

Alejandro Boeta Vega¹ define al Derecho Financiero como: "Una ciencia jurídica, una rama del Derecho en general, en particular del Derecho administrativo, que estudia a través del conjunto de normas de un Estado determinado, la actividad financiera que éste desarrolla, es decir, estudia el conjunto de normas que un estado establece para la recaudación, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la realización de sus fines, en síntesis, indica el cómo debe

¹ Boeta Vega Alejandro. Derecho Fiscal. ECAFSA, México. 1998.

desarrollarse la actividad financiera de un Estado determinado, a fin de que este se ajuste a Derecho.

El mismo Boeta Vega señala que el Derecho Financiero se divide en cinco partes que son:

- 1) Derecho presupuestal.
- 2) Derecho patrimonial.
- 3) Derecho tributario o fiscal.
- 4) Derecho crediticio.
- 5) Derecho monetario.

Existen según cada autor diversas clasificaciones, inclusive como se puede observar en la anterior, Boeta Vega equipara al derecho tributario con el fiscal, siendo que otros autores los distinguen como ramas independientes, como se muestra a continuación.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez¹ dice que el Derecho Fiscal ha sido confundido en forma extrema. Los tratadistas de la materia lo conciben con diferente contenido y hasta han llegado a confundirlo con el Derecho Financiero y con el Tributario, lo que ha dado lugar a una anarquía al respecto de este concepto.

Para diferenciarlos, nos apoyaremos en la explicación que Adolfo Aitchabahian² hace respecto de estas disciplinas:

El Derecho Financiero incluiría la regulación de los actos cumplidos por el Estado: a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y las que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis. Principios de Derecho... PAC. México. 1986.

² Aitchabahian, Adolfo. Lo contencioso tributario... México. 1970.

El Derecho Fiscal Incorporaría los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público.

El Derecho Tributario mentaría aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea ente recaudador de los tributos establecidos.

2.3.2. Conceptos.

Derecho Fiscal (Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez): Es la rama del derecho que comprende las normas que regulan la actuación del estado para la obtención de los recursos y de las relaciones que con esta actuación se generen.

Derecho Fiscal (Alejandro Boeta vega): Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento, nacimiento, determinación, percepción, extinción, cumplimiento o incumplimiento de los tributos, es decir, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales y aprovechamientos, así como a las relaciones que se establecen entre la administración y los contribuyentes, a los procedimientos oficiosos y contenciosos, así como a las sanciones surgidas por su violación.

Derecho Fiscal (Sergio Francisco de la Garza): Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones

jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Derecho Fiscal (Manuel Andreozzi): Es la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del estado con el administrado que está obligado a pagarlos.

Derecho Fiscal (Rafael Bielsa): Es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del Fisco.

Derecho Fiscal (Raúl Rodríguez Lobato): Es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los Ingresos del Derecho público del estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

2.4. Fuentes del Derecho Fiscal.

Se entiende como fuente del Derecho Fiscal, ya sea la forma o el acto a través del cual se manifiesta el derecho mismo. Existen dos tipos de fuentes del Derecho Fiscal, las cuales son:

Fuentes formales o de conocimiento. Dentro de esta clasificación se encuentran aquellas que son reconocidas por la ley.

Fuentes reales o materiales. En esta segunda clasificación encontramos a aquellas de las cuales efectivamente surge el derecho, independientemente que sean o no reconocidas por la ley.

Con base en lo antes mencionado, podemos señalar las fuentes del Derecho Fiscal, que son las siguientes:

- a) La Constitución.
- b) La ley ordinaria.
- c) Los tratados internacionales.
- d) El decreto ley.
- e) El decreto delegado.
- f) El reglamento.
- g) La jurisprudencia.
- h) Las circulares reglamentarias (en ciertos casos).

Dicho lo anterior de manera general, podemos proceder al ámbito particular.

2.5. Responsabilidad Fiscal.

2.5.1. Antecedentes.

Antes de entrar en materia, es importante señalar que debe considerarse para efectos de imputar una responsabilidad, el hecho de que el Licenciado en Contaduría sea interno como empleado, o externo proveniente de un despacho o quizá independiente. De ello como veremos más adelante depende en gran medida la responsabilidad que en materia fiscal se le pueda fincar.

2.5.2. Responsabilidad Fiscal del Licenciado en Contaduría Interno.

Al hacer referencia al Licenciado en Contaduría Interno, nos referimos al profesionalista que presta sus servicios a una persona física o moral con el carácter de empleado de confianza, es decir, aquel que celebra con el contribuyente un contrato de trabajo. Lo que sería contrario al hablar del Licenciado en Contaduría Independiente, ya sea en el carácter de asesor contable, financiero o fiscal e inclusive como auditor para efectos fiscales (Contador Público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), caso en que se celebra un contrato de prestación de servicios profesionales independientes, lo cual se verá con posterioridad. Es de gran importancia hacer énfasis, en que en este punto se considera que el Licenciado en Contaduría Interno funge solo como empleado de confianza, es decir, que no tiene la representación legal del contribuyente, ni la administración única del negocio o que no forma parte de los órganos de administración, etcétera; por lo tanto, no tiene la facultad legal de firmar pagos provisionales, declaraciones de impuestos o Informativas, ni está autorizado para librar cheques ni disponer de los recursos financieros del contribuyente. Se hace la presente aclaración en virtud de que de darse los supuestos anteriores, la responsabilidad fiscal en que incurriría el Licenciado en Contaduría sería diferente a la que tiene por el desempeño puro de su profesión siendo exclusivamente un empleado de confianza.

El Código Fiscal de la Federación en su título IV capítulo I, nos habla de las infracciones. El artículo 71 señala: "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los

plazos establecidos. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga".

Dentro de la relación tributaria, existen dos protagonistas. Por un lado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conjuntamente con el Servicio de Administración Tributaria, ambos como sujeto activo, por tener la facultad coercitiva que las propias leyes fiscales les confieren para exigir el cumplimiento de las mismas; y por otro lado, se encuentran los contribuyentes como sujeto pasivo, por ser quienes tienen las obligaciones de hacer, de no hacer, de dar o de permitir lo que las normas fiscales dispongan.

El Código Fiscal de la Federación como se dijo anteriormente en su título IV, capítulo I, señala lo que se consideran como infracciones, de conformidad con lo siguiente:

- a) Artículo 79: Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Artículo 81: Infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones y presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedición de constancias.
- c) Artículo 83: Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.
- d) Artículo 84-c: Infracciones para los usuarios de servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito.
- e) Artículo 84-e: Infracción en relación con lo previsto en el artículo 32-c (empresas de factoraje financiero).
- f) Artículo 84-g: Infracción en que pueden incurrir las casas de bolsa respecto de las obligaciones del artículo 32-e.
- g) Artículo 85: Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.

- h) Artículo 86-a: Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
- i) Artículo 86-c: Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal.
- j) Artículo 86-e: Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados.
- k) Artículo 87: Infracciones de funcionarios y empleados públicos.
- l) Artículo 89: Infracciones de terceros.
- m) Artículo 91: Infracciones relacionadas con el dictamen de Estados Financieros que deben elaborar los contadores públicos.

Como se puede observar, aquí se han presentado todas las infracciones de carácter fiscal que prevé el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, es muy importante aquí el diferenciar en quién o quiénes recae la responsabilidad por la comisión de dichas infracciones. Estos es, que si bien es el contador público el profesional encargado de vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente (en virtud de su preparación académica y de su experiencia práctica), toda la responsabilidad por la comisión de las infracciones fiscales recaen en el contribuyente y no en el contador público salvo lo expresamente señalado en el artículo 89 del citado Código que a la letra dice:

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

- I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración,

Inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

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

El legislador fue muy inteligente al redactar el texto del artículo 89, ya que no necesitó más que un solo artículo para dejar en claro las conductas y los hechos tipificados como infracciones en las cuales pueden incurrir terceros relacionados con el contribuyente.

Analizando el texto del artículo 89 podemos observar que en su fracción I dice que es una infracción "Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan" A este respecto pueden existir diversas personas que por su relación con el contribuyente pudieran aconsejarle el supuesto en comento. Sin embargo, por sus características es el contador público quien es la persona que más comúnmente puede aconsejar tal cosa al contribuyente ya que posee los conocimientos teóricos y técnicos que le permiten diseñar las estrategias con las cuales puede alterar los datos reales de la contabilidad del contribuyente para hacerlos aparecer a la conveniencia de este. Por ejemplo podemos mencionar el uso de comprobantes apócrifos, la deducción de inversiones ficticias, la omisión de ingresos, la manifestación de pérdidas fiscales irreales o mayores a las verdaderas, etc. Con lo cual el contribuyente tendrá un impuesto a cargo ya sea menor o inclusive a favor, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado por el cual inclusive puede solicitar una devolución, o del Impuesto sobre la Renta, del cual puede aplicar la compensación con otros impuestos que las respectivas leyes autorizan. De cualquier forma, en tales casos se comete la infracción mencionada

por devenir en la omisión de pago de una contribución a través de datos falsos o incorrectos, generando así la evasión fiscal.

Así mismo, el mismo artículo 89 en su fracción II menciona "Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales". Siendo la materia fiscal tan extensa, pueden darse muchas situaciones que pudieran escapar a una norma específica, motivo por el cual el legislador dejó abierta la posibilidad de que cualquier persona pueda ser cómplice, es decir, que participe conjuntamente ya sea en una parte, en un momento o durante todo el tiempo que dure la comisión de la infracción. Pero como se dijo anteriormente, es el contador público quien más está en riesgo de convertirse en cómplice de la comisión de una infracción fiscal, no limitándose a la realización de los supuestos de la artículo 89, sino de cualquiera de los otros tipos considerados como infracciones por el propio Código.

En apoyo a lo anterior citamos lo dicho por el maestro Arturo Urbina Nandayapa¹ quien nos dice:

"La procedencia de las sanciones para los contadores públicos, dependerá si son internos o externos. Si los contadores públicos encargados de llevar la contabilidad del contribuyente son internos, las multas se dirigirán contra el contribuyente, éste podrá sancionar con el despido al contador en determinados casos. Pero si el contador público es externo, la autoridad hacendaria puede requerirlo para que facilite las facultades de revisión de las autoridades y la realización de cualquiera de las conductas anotadas en las líneas precedentes, puede dar lugar a la imposición de las sanciones descritas. Cabe expresar que los terceros relacionados con los contribuyentes, como serían los contadores, sólo en casos muy especiales se harían merecedores a las

¹ Urbina Nandayapa, Arturo. Los delitos fiscales 4... SICCO. Página 127.

sanciones administrativas, ya que la responsabilidad mayor en casi todos los casos recae sobre los contribuyentes o sus responsables solidarios".

A este respecto es importante señalar que si bien existen contadores públicos internos que aconsejan a los contribuyentes a quienes prestan sus servicios que omitan el pago parcial o total de contribuciones haciendo uso de un sin número de hechos y situaciones, también es cierto que en la práctica, muchos contribuyentes por sí mismos deciden no pagar o pagar parcialmente con engaños las contribuciones a su cargo. Pero como es el Licenciado en Contaduría el encargado de la contabilidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, este le da la orden al contador para que modifique las cifras de tal manera que el resultado sea una cantidad menor, en cero o incluso a favor.

Así, siendo el Licenciado en Contaduría un empleado de la empresa y muchas veces dependiendo económicamente de manera total de la misma, se encuentra ante el la disyuntiva siguiente: 1) Aceptar lo que el contribuyente le ordena y así conservar su empleo y seguridad económica y de quienes de él dependen pero convirtiéndose según el Código Fiscal en cómplice, ó 2) Rechazar tal orden que va en contra de las leyes fiscales, de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y así mismo del Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pudiendo o no denunciar al contribuyente (aunque hacerlo es su deber), a riesgo de perder su empleo y de ser "Bolelinado" entre las amistades y otros terceros relacionados con el contribuyente como un traidor. Situación que le valdría el que quizá muchas personas no quisieran contratar nuevamente sus servicios.

La decisión ya depende del criterio personal de cada Licenciado en Contaduría.

2.5.3. Responsabilidad Fiscal del Licenciado en Contaduría externo.

En el punto anterior se hizo la diferencia entre el cada Licenciado en Contaduría Interno y el Licenciado en Contaduría externo. Pues bien, el presente hace referencia al segundo de ellos. Se refiere a la responsabilidad fiscal del Licenciado en Contaduría externo, ya sea en su carácter de dictaminador o de asesor independiente. El hecho importante aquí es que se trata de un profesionista que no tiene el carácter de empleado, no percibe un sueldo, sino que cobra honorarios y no depende económicamente del cliente en cuestión.

El fundamento legal en el que se basa la autoridad fiscal para iniciar sus facultades de comprobación es el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones II, III y IV, donde nace la posible detección de responsabilidad del contador público externo, sea bien como asesor independiente o como dictaminador. Para efectos explicativos, se transcribe a continuación lo citado:

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

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

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

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

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

Al hacer mención de "Terceros con ellos relacionados", la norma se refiere entre otros al contador público responsable de llevar la contabilidad del contribuyente, del que lo asesora o de aquel que dictamina sus estados financieros. Estas disposiciones facultan a las autoridades hacendarías a visitar a los contribuyentes, a los responsables solidarios de éstos e incluso, a visitar a los contadores externos o dictaminadores para la revisión de la contabilidad de determinado contribuyente. Aclarando

que la verificación no solo se refiere a la contabilidad, sino a las mercancías o bienes del contribuyente. Es por ello que de manera enunciativa, otros terceros relacionados con el contribuyente podrían ser transportistas, agentes y apoderados aduanales, almacenistas, depositarios, proveedores, acreedores, instituciones bancarias, etcétera.

A continuación, transcribiremos el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, referente al dictamen fiscal y lo relativo a él, por que de este artículo se deriva la responsabilidad fiscal del dictaminador:

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

- I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos de Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:
 - a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma secretaría; y

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

- II. Que el dictámen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismo.
- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictámen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el Reglamento de este Código.

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

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule dictámen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará

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

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código."

Como se puede observar, la interpretación que de los estados financieros del contribuyente hace el dictaminador, es eso, solo una interpretación, que no limita o condiciona a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de revisión para comprobar la veracidad de los informes presentados por el contribuyente y corroborados por el dictaminador. La presentación del dictámen hace prueba plena en contra del mismo dictaminador en lo que se refiere a la obligación que tiene de cerciorarse de la veracidad de los documentos presentados por el contribuyente, y si existen discrepancias encontradas por la autoridad fiscal, desde ese momento se abre una vía para que el dictaminador sea sancionado de forma administrativa.

De conformidad con el artículo 52 en comento, las obligaciones del dictaminador son las siguientes:

- a) Formular el dictámen de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento del Código.
- b) Formular el dictámen tomando en cuenta las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del dictaminador.
- c) Que el contador público emita su dictámen.

- d) Que junto al dictámen dé un Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, señalando bajo protesta de decir verdad, los datos que exige el Reglamento del Código.

Para dar cumplimiento con las normas de auditoría (Que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos) que señala la fracción II del artículo 52 del Código de referencia, el dictaminador debe cumplir con lo siguiente:

- I. las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento para emitir su dictámen.
- II. Las relativas al trabajo profesional cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictámen;
 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permitan determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrá de utilizar, y
 - c) Si los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

Si existen excepciones a los puntos anteriores, el dictaminador debe expresar en qué consisten esas excepciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo un dictámen con salvedades o un dictámen negativo, según corresponda.

- III. Si el dictaminador carece de elementos probatorios para emitir su dictámen deberá expresar una abstención

razonada de su opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código debe contener lo siguiente:

- I. Declarar bajo protesta de decir verdad que se emite el Informe del dictámen con apego a las disposiciones legales del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondientes al período de que se trate.
- II. Manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados.
 - a) Si observó cualquier omisión respecto del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente o retenedor, dicha omisión se mencionará en forma expresa;
 - b) Esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria a las mercancías gravadas por los impuestos al comercio exterior. Si observó alguna omisión se mencionará la misma en forma expresa;
 - c) Manifestará que dentro del alcance de las pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron efectivamente recibidos y prestados.

- III. mencionará en forma expresa que verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales causadas en el ejercicio fiscal que se dictamina.
- IV. Manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, en su caso, las partidas que integren los anexos siguientes:
 - a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la renta;
 - b) Conciliación entre Ingresos dictaminados y declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio, y
 - c) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del Impuesto al valor agregado.
- V. Manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente que modifiquen la declaración final, así como las que presenten por diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente por su cálculo y base gravable.
- VI. Hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en ejercicio anteriores, la determinación y pago de la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- VII. Declarará haber revisado los saldos de las cuentas y subcuentas de los gastos de fabricación, de administración de ventas, financieros y otros. Conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originados por reclasificaciones en su presentación.

a) Manifestará que revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciendo constar cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente y la inobservancia de requisitos para el disfrute indebido de los mencionados estímulos.

VIII. Hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero. Si no existe retención, se hará constar de manera expresa.

IX. Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

a) Las principales transacciones son, entre otras: adquisición o enajenación de bienes; prestación o recepción de servicios; otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; celebración de contratos que den lugar a regalías por patentes de invención o mejoras, marcas, nombres comerciales, por dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos, por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología, así como para otros gastos diferidos,

X. El contador público deberá señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así mismo deberá firmar el informe.

Las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados en los casos siguientes:

- a) Cuando revisen el dictámen y la información presentada por el contribuyente y el dictaminador.
- b) Requeran indistintamente por escrito, con copia al contador público, al contribuyente, la información y los documentos siguientes:
- La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en los casos que así se considere necesario, y
- c) Si requieren a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios (contadores o dictaminadores, proveedores, transportistas, agentes aduanales, notarios públicos, etcétera) la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictámen y demás documentos.

Si las autoridades fiscales revisan la documentación que les proporcionaron los contribuyentes, responsables solidarios, terceros con ellos relacionados y encuentran discrepancias entre lo manifestado por el contribuyente y avalado por el dictaminados, pueden aplicar las sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación.

2.5.3.1. Las sanciones administrativas y el procedimiento para su aplicación.

Para que las sanciones administrativas sean procedentes en contra del Licenciado en Contaduría que dictamina, debe darse a este

la garantía de previa audiencia, es decir, debe ser escuchado antes de que la autoridad determine la aplicación de cualquier sanción.

Para la procedencia conforme a derecho de la sanción deberán demostrarse las faltas de formalidad cometidas por el dictaminador en la presentación del propio dictámen. El procedimiento administrativo de suspensión y cancelación del registro que faculta a dictaminar a un Licenciado en Contaduría, pueden ser encontrados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Existen como sanciones a los dictaminadores: la amonestación, la suspensión y la cancelación del registro. Así lo podemos observar en los siguientes artículos del citado Reglamento:

Artículo 57.- La secretaría (S.H.C.P.) amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al penúltimo párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

- I. Se amonestará al contador público cuando:
 - a) Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49,50,51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - b) La Información del dictámen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
 - c) No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción II, incisos a), c) y d) de este Reglamento.
 - d) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- a) Formule el dictámen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- c) El contador público no cumpla con lo señalado en el artículo 55 fracción I, inciso b) de este reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- d) No formule el dictámen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

III. La cancelación procederá cuando,

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictámen y demás información para efectos fiscales.
- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

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

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictámen de acuerdo al artículo 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictámen de acuerdo con el artículo 126 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 58.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

- I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.
- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a

que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

A este respecto, el maestro Arturo Urbina Nandayapa¹ nos dice lo siguiente: "La suspensión temporal o la cancelación del registro del contador autorizado para dictaminar, es una resolución definitiva de carácter interno que afecta la garantía de trabajo de los gobernados, es cierto que este trabajo se encuentra reglamentado por la ley de la materia a la que deben sujetarse los dictaminadores", por lo que las vías para impugnar la resolución que suspenda provisionalmente o cancele el permiso para dictaminar son lo siguientes:

- a) Con fundamento en la fracción IV del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el afectado podrá interponer la demanda de nulidad para tratar de anular la resolución que afecte al dictaminador, y
- b) En caso de encontrar la Inconstitucionalidad de un precepto de ley en que se haya fundamentado la autoridad fiscal para emitir su resolución, o si existen violaciones directas en el procedimiento a la Constitución Federal, con fundamento en los artículos 114, fracciones I, III, IV, V y VI y 115 de la Ley de Amparo, procedería interponer la demanda de amparo indirecto para anular la resolución que afecte al dictaminador.

Ambos procedimientos judiciales tienen sus ventajas y desventajas, pero la interposición de la demanda de amparo permitiría al particular una defensa más amplia de sus intereses, gracias al manejo adecuado de los incidentes de suspensión que puede hacer valer en su favor."

¹ Urbina Nandayapa, Arturo. Los delitos 4... Ed. SICCO. Pág. 116.

La responsabilidad del Licenciado en Contaduría externo, será similar a la del contribuyente en ciertos aspectos, es decir, podrá ser multado por las autoridades fiscales en el caso de cometer alguna de las infracciones que el Código Fiscal de la Federación le señala como tales o bien, ser procesado por la comisión de delitos de carácter fiscal. Ambas penas siempre serán una vez que se haya probado efectivamente la responsabilidad del Licenciado en Contaduría externo o dictaminador, siguiendo siempre las formalidades de ley en tales actos de autoridad. Por ello, es imprescindible que el contador público conozca muy bien no solo las obligaciones del contribuyente, sino las propias, pues ellas son las generadoras de su posible responsabilidad. En muchas y diversas circunstancias, el contador público cae en excesos de confianza, también puede tomar la iniciativa de ser él quién sugiere al contribuyente ciertas maniobras ilegales buscando beneficios y en otras inclusive puede ser engañado por el contribuyente sin darse cuenta hasta que es demasiado tarde.

CAPITULO 3: Responsabilidad Penal Fiscal.

3.1. Conceptos

3.1.1. Derecho Fiscal

Es inevitable hablar de la necesidad que tiene la organización administrativa de toda nación para allegarse de medios económicos que le permitan proporcionar a la sociedad los servicios públicos indispensables, tales como seguridad, medios de transporte, educación, servicios médicos, etc.

Pero si bien es la sociedad quien demanda estos derechos, y por consecuencia quien se beneficia de los mismos, ella misma debe proveer parte de los fondos económicos que la administración se encargara de aplicar.

Bajo estas consideraciones, es lógico pues, que deban existir normas reguladoras entre los administradores y los administrados, de manera que se establezcan las condiciones de contribuir al gobierno, pero siempre regidos por circunstancias de igualdad y justicia. Esta es la base mas sencilla para entender la existencia y campo del Derecho Fiscal.

En las siguientes líneas, recopilamos la definición de algunos autores sobre el concepto de Derecho Fiscal:

El Derecho Fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas

principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.¹

El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del estado como fisco.

El Derecho Fiscal tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos.

Para nosotros, todo estudio de las reglamentaciones y leyes emanados por el fisco o el gobierno en su carácter de recaudador o regulador de los medios económicos proporcionados por parte de la población, refieren al término de Derecho Fiscal.

Este estudio es muy importante en el desarrollo del Licenciado en Contaduría, ya que actualmente, sus actuaciones están dirigidas principal aunque no exclusivamente, al cumplimiento de las normas fiscales, y es la persona designada a realizar dicho trabajo en una empresa o negocio que requiera de sus servicios. Es importante mencionar esto, porque pese a que las "leyes" como tales, se entendían como un área de estudio de los licenciados en derecho, la complejidad y amplitud que dichas leyes van tomando cada día, hacen que las personas se introduzcan en estos ámbitos, y especialicen su campo de actuación y más aún tal como lo vemos actualmente, pase a formar parte identificada y propia de su personalidad profesional.

¹ Vizcaino Arriola, Adolfo. Derecho Fiscal. THEMIS. México. 2000.

3.1.2 Delito.

Así como el gobierno tiene la obligación de cumplir con una buena administración de las contribuciones recaudadas, los contribuyentes se deben apegar al cumplimiento de sus obligaciones para poder encontrar el equilibrio y armonía entre la riqueza proporcionada y los beneficios que ella proporciona.

Sin embargo es una realidad, que en muchas de las ocasiones, los montos de las contribuciones establecidas, proyectan una enorme carga financiera para quienes deben pagarlas, y ocasionalmente, buscan la manera de que su contribución sea lo menos cuantiosa posible. Esta falta de pago o su disminución escondida bajo errores de ley o premeditación dan lugar a lo que conocemos como delitos, entre otros la evasión fiscal.

El ilícito tributario consiste en un hecho o en una conducta exterior del agente infractor, dicha conducta puede consistir en una acción o en una omisión, una u otra deben ser voluntarias.

Las infracciones cuya conducta es una acción se producen en relación con las obligaciones tributarias formales por violación de prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento fiscal.

Hablando propiamente de la actividad del Licenciado en Contaduría, haremos mención a continuación de los delitos directamente ligados con el ejercicio de su profesión y que encontramos establecidos en los artículos siguientes:

- Artículo 111 Código Fiscal de la Federación. Delitos relativos a la contabilidad, declaraciones y documentación.

- Artículo 102 Código Fiscal de la Federación. Delito de contrabando.

- Artículo 108 Código Fiscal de la Federación. Delito de defraudación fiscal.

Estos artículos serán analizados mas adelante, al tocar el tema de los delitos contables fiscales y los responsables.

3.1.3. Derecho Penal.

Con los antecedentes antes citados, podemos entender el por qué tras la falta a las normas fiscales, la autoridad debe imponer también, las sanciones correspondientes cuando ha sido causa de agravio.

Para poder establecer las sanciones que se han de aplicar a los infractores, la ley se apoya en otra de sus ramas: el Derecho Penal. Mediante este, la ley puede imponer desde el simple hecho de pagar las partes omitidas o hasta imponer castigos de privación de la libertad, todo dependerá, claro esta, de la gravedad de la falta efectuada.

Se define al Derecho Penal como aquel que establece y regula la represión o castigo a las infracciones de la ley (delitos y faltas) por medio de la imposición de penas, de las cuáles o de su materia toma su nombre.

La estructura legal que comprende las normas formales aplicables a este campo del derecho, las encontramos en el Código Penal.

Es importante tener conocimiento de esto, para evitar cometer ilícitos, y así mismo para tener un conocimiento, que nos permita en determinado momento usarlo para nuestro propio beneficio. Para ejemplificar estas últimas frases, podríamos decir que la ley marca que ninguna pena podrá aplicarse retroactivamente, salvo que esta sea favorable para el agraviante.

3.2. Fundamentos legales.

3.2.1. Responsabilidad Directiva.

Las personas físicas tienen la facultad de responder por sí mismas ante toda asignación de responsabilidad que quiera imputárseles, pues cuentan con la personalidad jurídica propia para ello, pero en el caso de las personas morales, su representación se da a través de las personas físicas, lo cual tiene fundamento en los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y en el artículo 11 del Código Penal Federal.

Es muy importante enfatizar, que el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas se delega a los Licenciados en Contaduría de la misma, por lo que la responsabilidad por el incumplimiento de las mismas, recae en cierta medida en ellos, que han sido designados para tal efecto por su capacidad técnica y solvencia moral, ya sea que su error u omisión se haya producido por falta de cuidado, dolo o inclusive por ignorancia, porque al momento de la

contratación, el Licenciado en Contaduría mismo se presenta como capacitado para ejecutar las actividades, y por otro, recordemos el principio general de derecho que dice: "El desconocimiento de la norma no exime de su cumplimiento".

Cabe mencionar que la amplitud de las actividades contables y fiscales, regularmente están asignadas para desempeñarse por mas de una persona, aún cuando alguna de ellas, sea la directamente responsable, por lo que a este respecto, debemos tomar en cuenta los casos en que la ejecución de un delito, puede recaer no solo en una sino en varias personas.

Para hablar sobre este punto, debemos definir el término para este supuesto: " La Responsabilidad Solidaria".

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación nos hace mención de las causas por las cuales podría asignarse la Responsabilidad Solidaria a las personas.

- I. Los retenedores y las personas que por ley deben recaudar contribuciones, hasta por el monto de las mismas.
- II. Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, hasta por el monto de estos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que tuviera pendiente la misma.

- V. Los representantes de personas no residentes en el país si la intervención de estas genera obligación tributaria.
- VI. Las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones de su representado.
- VII. Los legatarios y donatarios por las contribuciones que generan los bienes legados o donados.
- VIII. Las persona que manifiesten libremente su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que hayan constituido depósitos, prendas, fianzas, hipotecas o permitido secuestro de sus bienes, hasta por el valor de éstos dados en garantía.
- X. Los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hayan generado a cargo de la sociedad, hasta por el monto de los bienes de la misma.
- XI. Las sociedades que hayan omitido la obligación formal de inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios y accionistas.
- XII. Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con el traspaso de activos, pasivos y capital transmitido por la escíndete.
- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes que tengan un establecimiento permanente en el país. Por el impuesto que se

cause debido al otorgamiento del uso temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya lo hubieran sido.

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

Como podemos observar algunos de los supuestos anteriores, están directamente destinados a ser ejecutados por los Licenciados en Contaduría de las empresas, por lo cual debemos estar bien enterados, de las actuaciones que llevarían a la adjudicación de responsabilidad solidaria, pero sobre todo, de tener la información adecuada para no caer en la ejecución de un delito, es decir, debemos procurar mas la prevención que la corrección.

3.2.2. Coparticipación Delictiva

Se ha mencionado con anterioridad, que los contribuyentes ejercen sus obligaciones fiscales ya se por vía personal o directa siendo el caso de las personas físicas, o por medio de representantes, generalmente los contadores, en el caso de las personas morales.

Las actividades de los licenciados en Contaduría, de manera general, podemos enunciarlas como la organización y control de la información fiscal que conduzca al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como resultado de los movimientos que la contabilidad arroje.

Los elevados montos de las contribuciones, o la falta de ánimo por parte de los contribuyentes para cumplir cabalmente con las obligaciones que las leyes fiscales les imponen, suelen derivar en la disminución de dichas cantidades, ya sea mediante un conocimiento certero de las leyes aprovechando errores o lagunas en las mismas, o con la plena intención de no contribuir como es debido, tratando de engañar a las autoridades.

El Licenciado en Contaduría puede ser designado por las autoridades fiscales, como responsable de la comisión del delito, mediante comprobación de que en acuerdo con los representantes de la empresa, han planeado y realizado su ejecución.

Para asignar esta coparticipación, el Licenciado en Contaduría tiene que encontrarse vinculado al contribuyente mediante algunos de los siguientes supuestos.

a) Indistintamente puede ser una persona física o moral, nacional o extranjera con establecimiento permanente o base fija en el país.

b) Es requisito indispensable que mantenga una relación laboral formal con la entidad en cuestión, pudiendo esta ser como empleado o como asesor externo.

c) Es sujeto obligado de cumplir con las disposiciones legales aplicables al contribuyente, en los casos que así lo señalen las leyes.

La comprobación de que el Licenciado en Contaduría se ha visto involucrado en la ejecución del acto se deberá establecer bajo la consideración de ciertas bases:

- Que junto con los otros participantes del hecho se establezca la intención de ejecutar el acto ilícito.
- Que su intención se haya visto plasmada en la ejecución material de por lo menos un acto para consumar el hecho.
- Que se vea beneficiado tras la ejecución del acto defraudador.

No debemos olvidar, que en ocasiones los Licenciados en Contaduría como subordinados o empleados, reciben ordenes de administradores o directivos, quienes tienen en su poder la capacidad de decisión sobre los actos en representación de la entidad. No obstante, la obligación del Licenciado en Contaduría es realizar un trabajo basado en una sólida formación profesional y ética.

Una consideración muy importante, es que las doctrinas hacen énfasis en el término "Sujeto pasivo", es decir, la persona física o moral titular de la obligación tributaria. De este concepto algunos autores han realizado varias clasificaciones, para nuestro estudio debemos identificarlos, pues la asignación de responsabilidad solidaria y/o coparticipación, se ve directamente relacionada con este concepto.

A manera de ejemplo, optamos por señalar una clasificación de los sujetos pasivos, en cuyas características y acción, se ve reflejada directamente la asignación de la Responsabilidad Solidaria:

- a) Sujeto pasivo contribuyente u obligado directo.

Es aquella persona que en esencia y sin lugar a dudas, esta totalmente identificado como el causante de la obligación fiscal y por tanto el responsable de llevar a cabo su cumplimiento, además de que la contribución a realizar esta generada y respaldada por su propio patrimonio.

b) Sujeto pasivo obligado solidario.

Las características de el responsable solidario, se han mencionado ya anteriormente, definiéndolo como cualquier persona física o moral que mediante el establecimiento de un vinculo jurídico con el responsable directo, se obliga ante el fisco a responder por las contribuciones del principal. Es importante mencionar que este último es una instancia alternativa ante el incumplimiento del primero. El sujeto pasivo solidario queda relevado de la responsabilidad, cuando el principal cumpla con la obligación que se hubiera generado a su cargo.

c) Sujeto pasivo obligado subsidiariamente.

En este caso se trata de personas físicas con facultades expresas de autorización para certificación de actos jurídicos, entre otros podemos mencionar a los notarios públicos, magistrados, ciertos funcionarios públicos, etcétera, quienes al otorgar la validez a la ejecución de un acto generador de contribuciones, quedan también obligados por ley a la verificación de que los cálculos sean correctos y que las cantidades correspondientes se enteren en los periodos y formas establecidos.

d) Sujeto pasivo obligado por garantía.

En este concepto podemos identificar a las afianzadoras, y una de las características más importantes de este tipo de sujetos, es que asume esta categoría por libre decisión, pudiendo tratarse tanto de una persona física o moral, aunque en la práctica, se encuentran establecidas principalmente por instituciones financieras.

3.2.3 Delitos Fiscales Contables y sujetos responsables.

Anteriormente se hizo mención de los delitos que tienen referencia a la contabilidad, y en consecuencia, a la profesión del Licenciado en Contaduría, los cuales tratamos con mayor amplitud a continuación, según los enuncia el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 111. Delitos relativos a la contabilidad, declaraciones y documentación.

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

I. Derogada.

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

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

IV. Determine pérdidas con falsedad.

V. No aplica¹.

VI. Por sí o por interpósita persona, divulgue, haga uso indebido, a través de cualquier medio o forma, de la Información contenida que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48 fracción VII del Código fiscal de la federación.

No se formulará querrela, a quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En el artículo mencionado anteriormente, se hace referencia la contabilidad, y a este respecto debemos tomar también en cuenta lo que nos dice el artículo, 28 del Código Fiscal de la Federación, que versa precisamente sobre las obligaciones que se tienen en materia contable, tales son:

I. Llevaran los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento

II. Los asientos de la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas

¹ Por la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, DOF 01/01/02.

III. Llevaran la contabilidad en su domicilio, dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.

La propia ley es muy clara al precisar el alcance del termino "Contabilidad", expresando que se entiende que esta se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, por los registros cuentas especiales, libros y registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Responsables de los delitos fiscales.

De acuerdo con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, son responsables de los delitos fiscales:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- III. Comentan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

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

Cabe hacer mención que se responsabiliza también del delito a las personas que según al artículo 96 del Código Fiscal de la Federación se encuentren en algún supuesto de los mencionados a continuación:

I. Con animo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otra a los mismos fines.

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

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionara con prisión de tres meses a seis años.

Es importante mencionar que ante todo, la responsabilidad o la asignación de culpabilidad referente a un delito, nace en el hecho mismo de desobedecer una norma establecida por la autoridad y su consecuente agravio al fisco, por lo que las "circunstancias del objeto y caso" de derivan y analizan a la postre de la confirmación de la ejecución.

Artículo 102 Código Fiscal de la Federación. Delito de contrabando.

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- a) Omittiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- b) Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- c) De Importación o exportación prohibida.

También comete 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 entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Artículo 108 Código Fiscal de la Federación. Delito de defraudación fiscal.

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

definitivos o el Impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal se sancionara con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 500,000.00

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00 pero no de \$700,000.00

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 700,000.00

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo defraudo, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Las sanciones aplicables a los delitos se establecen en ley de acuerdo a la gravedad, monto, y circunstancias propias de cada hecho, sin embargo sea cual fuere el tiempo o la Imposición pecuniaria aplicable, una sanción presume dos fines. Primeramente retribuir al fisco la pérdida que ha sufrido por la comisión del delito o la infracción, es decir la recuperación o compensación monetaria del acto ejecutado y la segunda, es un efecto preventivo, que pretende disuadir a la comunidad de no cometerlo mediante la pena corporal, pues se ha caído erróneamente en la idea de que es mas provechoso para el fisco, el ingreso por las sanciones a la violación a la norma, que la promoción de una cultura fiscal de pago y participación espontánea por parte de los contribuyentes.

Al hablar de penas o sanciones, debe tomarse en cuenta que existe una diversidad de clasificaciones, según el acto o bien afectado, sin embargo, optamos por la clasificación mas general:

- I. Privativas de la libertad. Se refieren al castigo corporal de privación de la libertad, aunque, las autoridades fiscales y penales hacen poco uso de ellas.
- II. Las económicas. Consisten en la reparación del patrimonio afectado del fisco, ya sea en dinero u otros bienes. Se dividen en principales y accesorias, las primeras son las multas, las segundas el embargo, el decomiso, el cierre del establecimiento, los recargos, los gastos de ejecución y en su caso la indemnización del 20% sobre cheques devueltos sin fondo.

Las penas pecuniarias son las mas empleadas, pues proporcionan al fisco los medios necesarios para resarcir los tributos evadidos.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, serán calificados cuando se originen por:

- I. Usar documentos falsos.
- II. Omir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- III. Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan
- IV. No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

V. Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

3.2.4. Empleados infieles.

No podemos dejar de lado la realidad de la profesión contable. Al consistir las actividades del Licenciado en Contaduría en el manejo de información financiera y muchas veces directamente con el manejo de dinero en efectivo o en cuentas bancarias, provoca una tentación en los contadores públicos, que al tener conocimiento de su profesión y abusando de las facultades que su puesto o nivel en una organización representa, incluso por el grado de confianza que en ellos se deposita, suelen incurrir en abusos, que en determinado momento, la autoridad fiscal, considera ejecutados por el contribuyente, lo cual se delimitaría mediante una investigación, pudiendo llegar a la conclusión de que ha ocurrido en acto de infidelidad por parte de el empleado.

Abusando de sus conocimientos técnicos, los contadores pueden manejar las cuentas, papeles y el dinero mismo, para obtener beneficios propios, muchas veces con desconocimiento de sus empleadores (de lo contrario estaríamos hablando de coparticipación delictiva) lo cual produce un enriquecimiento ilícito, y además un fraude al fisco.

Este último párrafo podemos ejemplificarlo de manera enunciativa más no limitativa así: Si el Licenciado en Contaduría ingresa a la contabilidad comprobantes de gastos efectuados para su goce personal y sin ninguna relación o con motivo de su trabajo, estaría faltando a la confianza de sus superiores, pero si buscando justificar sus errores técnicos o faltantes de dinero, utilizara los comprobantes, estaría colocando a la empresa que representa en una situación de fraude ante el fisco, máxime si dichos comprobantes son apócrifos. En ambos casos, podría ser encontrado responsable directo por falsedad, y se

haría acreedor a una sanción que podría provenir en primera instancia de las autoridades fiscales, pero también por parte del empleador, al ser tal acto una causal para rescisión de la relación laboral, que catalogamos como empleado infiel, lo que incluso podría extenderse a un proceso de tipo civil, como se analiza con mayor detenimiento en el capítulo cinco de la presente tesis.

Sin embargo si el desempeño del trabajo del Licenciado en Contaduría es satisfactorio, el contribuyente a quien presta sus servicios deberá corresponder a éste mediante una justa retribución económica.

3.2.5. El Proceso Penal Fiscal.

La evidente falta de una cultura fiscal en nuestro país, ha orillado a que las sanciones por la omisión parcial o total en los contribuciones, sean cada vez más represivas, y en la mayoría de los casos, imponen un castigo privativo de la libertad pareciendo no percatarse de que sustraen de la sociedad y del entorno económico un elemento generador de riqueza.

Aún así las autoridades, mantienen una permanente búsqueda de evasores, mediante las más mínimas faltas a las normas fiscales, dando lugar en algunos casos a un proceso penal fiscal.

Para que dicho proceso pueda darse, es necesario que se cumpla lo señalado en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 92 que dice:

"Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público (a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación):

- I. Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.
- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de las mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

Es así como este artículo es el fundamento legal del inicio y del sobreseimiento del proceso penal tributario. El desarrollo de dicho proceso estará a lo dispuesto en el Código Federal de Procedimientos Penales.

La defensa del inculpado debe ser muy cuidadosa en el estudio integral de los elementos de prueba que presente la parte actora u ofendida. Así mismo deberá verificar que el procedimiento administrativo que dio origen a la determinación de un perjuicio o probable perjuicio al Fisco, se haya apegado estrictamente a derecho, de lo contrario si se encuentra evidencia de negligencia, dolo o abuso de autoridad, estas podrían ser causales de improcedencia de la querrela o de la declaratoria de perjuicio, por encontrarse viciados de origen. Lo cual daría elementos para atacar la ilegalidad de los procesos administrativo y penal tributario y además la inconstitucionalidad de los mismos por medio de la Ley de amparo y del juicio de garantías.

Capítulo 4: Responsabilidad Ética.

4.1. Concepto.

4.1.1. Ética.

Primeramente daremos nuestra definición con respecto al significado de la Ética para poder comprender el tema del presente capítulo.

Son muchas y muy variadas las definiciones de Ética, esta está íntimamente ligada con la Moral, y siendo que son conceptos que aunque tienen bases generales varían con respecto de cada individuo o grupo social, es difícil dar una definición absoluta. Por lo cual daremos la nuestra a manera de ejemplo solamente.

Ética: Es la rama de la filosofía aplicable a cualquier actividad humana, relativa a las normas de conducta que debe observar todo individuo con respecto a sí mismo, al trabajo y a la sociedad.

4.1.2 Responsabilidad Ética profesional del Licenciado en Contaduría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. es la máxima autoridad con respecto de la profesión contable. Ya que agrupa a todos los colegios, asociaciones y diversas organizaciones de contadores públicos en nuestro país. Por ello es éste quien ha expedido el Código de Ética profesional¹ que regula a los profesionales de la contaduría. El mismo Código en comento reconoce que no es fácil la

¹ IMCP A.C. Código de Ética Profesional. México D.F. 2001. 32 p.

reglamentación de la Ética en su concepto básico. Señalando que la necesidad de crear el Código nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria, con la finalidad de ofrecer mayores garantías de solvencia moral. No únicamente como guía de la acción moral, sino donde la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirle con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

Primeramente el Código establece una serie de postulados los cuales se mencionan a continuación:

Del alcance del Código

Postulado I.

Aplicación universal del Código. Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además ejerzan otra profesión.

Como podemos observar, en este postulado se establece claramente que todo Licenciado en Contaduría por el simple hecho de serlo está sujeto a lo que el Código establece sin importar su calidad de interno ó externo e inclusive de si desempeña alguna otra profesión ó actividad. Es importante hacer énfasis en que aún si el Licenciado en Contaduría no se encuentra afiliado al Instituto o a algún Colegio de contadores, los preceptos enunciados por el Código deben ser observados por él.

De la responsabilidad hacia la sociedad

Postulado II.

Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

Criterio libre e imparcial, se refiere a que el Licenciado en Contaduría no debe emitir juicio bajo presión de tipo alguno que demerite en que tal juicio no sea completamente apegado a la verdad con el fin de favorecer a tal o cual persona, ayudándola inclusive a obtener beneficios indebidos según las leyes.

Postulado III.

Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará así mismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

En los últimos tiempos, la sobre oferta en la prestación de servicios contables y la deficiente preparación académica de muchos Licenciados en Contaduría han provocado que la calidad en los servicios contables no sea la mejor. Si bien es justo decir que existen muchos contadores públicos y despachos de éstos, que guardan celosamente el presente postulado, también es cierto que otra gran cantidad de ellos han abaratado la profesión contable tanto en términos económicos como éticos, al preocuparse por la cantidad de

trabajo que pueden tener y no por la calidad del trabajo que pueden prestar.

Postulado IV.

Preparación y calidad del profesional. Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Este postulado va muy ligado al anterior, el primero se refiere al trabajo en sí, el segundo nos habla de los conocimientos teóricos y prácticos que debe poseer el Licenciado en Contaduría al momento de decidir prestar sus servicios. Lo anterior nos lleva a que un profesional bien capacitado hará su trabajo con calidad, de lo contrario, prestará un mal servicio que será un perjuicio para quien lo contrata, para la profesión, para él mismo y para la sociedad en general.

Postulado V.

Responsabilidad personal. El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

Debe tenerse muy en cuenta el presente postulado porque es gran parte de la calidad del servicio prestado. Pero de igual forma, el Licenciado en Contaduría debe cuidar mucho la manera y las circunstancias específicas bajo las cuales desempeña su trabajo. Esto se refiere a que como se ha mencionado anteriormente, con frecuencia el Licenciado en Contaduría en su carácter de empleado, recibe órdenes de quien lo ha contratado, y si esta persona le da indicaciones de cometer actos que van en contra de las leyes y de la ética, debe

respaldarse muy bien y dejar muy en claro su posición, siempre haciéndolo por escrito, para crear un antecedente en el caso de no estar de acuerdo con lo que se le pide, ya que de no hacerlo se entenderá que consintió con realizar el o los actos y por ende deberá aceptar su responsabilidad.

Responsabilidades hacia quien patrocina los servicios

Postulado VI.

Secreto profesional. El contador público llene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

El Licenciado en Contaduría por la naturaleza de su profesión, siempre está muy cerca de información tanto contable, fiscal, financiera y legal de quien patrocina sus servicios. Informaciones que siendo utilizadas con dolo pueden perjudicar mucho al contribuyente. Por lo cual el presente postulado obliga al Licenciado en Contaduría a guardar estricta confidencialidad al respecto de dichas informaciones. Con excepción claro está de los avisos, declaraciones y demás documentos que las leyes establecen y así mismo cuando le sea requerido por las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación o mediante una orden judicial.

Postulado VII.

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que

directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

Como ya se ha dicho, aquí surgen tres supuestos:

- a) Que sea el contribuyente quien instruya al Licenciado en Contaduría a efectuar tareas que no cumplan con la ley aún en contra de su voluntad.
- b) Que sea el Licenciado en Contaduría quien sugiera al contribuyente el realizar hechos contrarios a los ordenamientos legales buscando así un provecho personal.
- c) Que de común acuerdo el contribuyente y el Licenciado en Contaduría concierten llevar a cabo tales conductas contrarias a derecho.

El postulado es muy claro, venga de quien venga la inclinación de cometer un acto fraudulento, el Licenciado en Contaduría deberá rechazar tal cosa. Sin embargo en los hechos son muy comunes los tres supuestos que enunciarnos en líneas anteriores, cuando tal ánimo delictuoso venga del profesional en comento, este no tiene excusa, más si viene de un tercero quien hace uso de presiones tales como amenazas de despido o de involucrar al profesional de la Contaduría como cómplice si se niega a cooperar, las situaciones obligan a veces al Licenciado en Contaduría a ir en contra de sus principios personales y del presente Código de ética. Finalmente es el propio profesional quien deberá tomar la decisión por la cual esté dispuesto a asumir las consecuencias.

Postulado VIII

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

Una característica muy importante que debe reunir el Licenciado en Contaduría, es la confiabilidad, esto es, el que el contribuyente conozca la solvencia ética del profesionista en quien pondrá el manejo de su contabilidad. La confiabilidad se pierde cuando el profesionista en cuestión se aprovecha de sus funciones para obtener algún beneficio mediante engaños, trampas, simulaciones, etcétera, y es descubierto por el contribuyente. Y dadas las circunstancias y el probable perjuicio causado a quien patrocina los servicios, el Licenciado en Contaduría queda desacreditado.

Postulado IX

Retribución económica. Por los servicios que presta, el contador público se hace acreedor a una retribución económica.

Este es un postulado muy importante, ya que el Licenciado en Contaduría siempre debe procurar que la retribución económica por sus servicios sea equitativa al trabajo que desempeñará y así mismo a la responsabilidad de que es sujeto. Desafortunadamente, la gran oferta de servicios contables, aunada a la crisis económica que se vive actualmente en el mundo y específicamente en nuestro país, hace que la retribución económica que se ofrece a muchos profesionistas de la Contaduría no sea proporcional a sus conocimientos, a su desempeño y al nivel de responsabilidad que se le confiere.

Responsabilidad hacia la profesión

Postulado X

Respeto a los colegas y a la profesión. Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las

instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

Es lógico que si se desea enaltecer la dignidad de la profesión, uno de los puntos básicos sea el que entre los propios Licenciados en Contaduría y así mismo con las instituciones que los agrupan, deban mantener siempre una relación basada en el respeto, la honestidad y la colaboración.

Postulado XI

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad. Para hacer llegar a la sociedad en general y a los usuarios de sus servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el contador público se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional y cuando lo considere conducente, para aquellos servicios diferentes a los de dictaminación, podrá comunicar y difundir sus propias capacidades sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general.

En un primer plano este postulado hace referencia a la calidad profesional del trabajo del Licenciado en Contaduría. La calidad profesional a nuestro juicio es la prestación integral de el servicio contable, es decir, el que se ofrezca al contribuyente la garantía de que contará con una asesoría personalizada, perfectamente actualizada en el aspecto legal y en el técnico de una manera precisa y oportuna, basada en la ética de la profesión y en el cumplimiento de la ley, por lo cual se exigirá una retribución económica justa. Lo anterior repercutirá en una imagen positiva y de prestigio de la profesión contable y de quienes la ejercen.

En un segundo plano podemos reconocer la intención de señalar que cuando el Licenciado en Contaduría preste servicios diferentes a los de la dictaminación podrá publicitar el ofrecimiento de dichos servicios al público en general, siempre y cuando lo haga mediante una competencia sana y leal para con sus colegas y para con la profesión.

Postulado XII

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos. Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

La grandeza de la profesión contable se encuentra en aquellos que la ejercen. Pues dependiendo del compromiso y la calidad con que la desempeñen, se enriquecerá y engrandecerá la misma. Para ello, es preciso que los Licenciados en Contaduría sean formados profesionalmente bajo los más altos estándares de calidad, lo cual implica el aprendizaje de conocimientos teóricos, prácticos y éticos sólidos, los cuales serán la base de su desempeño. Razón por la cual gran parte de esta responsabilidad recae directamente en el Licenciado en Contaduría que tenga a su cargo la transmisión de dichos conocimientos, sea a estudiantes de la carrera en las distintas universidades e institutos superiores o bien a los correspondientes mediante los programas de educación profesional continua del Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de las distintas agrupaciones de contadores públicos.

Posteriormente a los postulados, el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se refiere a una serie de artículos, los cuales son los siguientes:

1

NORMAS GENERALES

Alcance del Código

Artículo 1.01. Los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código, las cuales deberán considerarse mínimas, pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter general y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

Artículo 1.02. Este código rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que perciba por sus servicios.

Artículo 1.03. Los contadores públicos que además ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

Artículo 1.04. Los casos en que exista duda acerca de la interpretación de este código, deberá someterse a la Junta de Honor

de la asociación afiliada a que pertenezca el socio o del Instituto, en su caso.

Artículo 1.05. Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el contador público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios.

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

Artículo 1.07. los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto.

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

Artículo 1.09. Al firmar informes de cualquier tipo, el contador público será responsable de ellos en forma individual.

Artículo 1.10. El contador público podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.

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

Artículo 1.12. El contador público deberá analizar cuidadosamente las verdaderas necesidades que puedan tenerse de sus servicios, para proponer aquellos que más convengan dentro de las circunstancias. Este consejo deberá darse en forma desinteresada y estará basado en los conocimientos y la experiencia laboral.

Artículo 1.13. Ningún contador público podrá obtener ventajas económicas directas o indirectas por la venta al patrocinador de su trabajo, de productos o servicios que él haya sugerido en el ejercicio de su profesión, excepto de aquellas que le sean propias a su actividad como contador público.

Artículo 1.14. El monto de la retribución económica que perciba el contador público ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialización requerida.

Artículo 1.15. Los contadores públicos se abstendrán de hacer comentarios sobre otro contador cuando dichos comentarios perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general, a menos que se le soliciten por quien tenga un interés legítimo en ellos.

Artículo 1.16. El contador público deberá dar a sus colaboradores el trato que les corresponde como profesionales y vigilará su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.

Artículo 1.17. El contador público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores, si no es con previo conocimiento de éstos, pero podrá contratar

libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio le soliciten empleo.

Artículo 1.18. El contador público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética más elevadas en sus actos.

Artículo 1.19. El Instituto directamente o por conducto de sus asociaciones federadas, difundirá institucionalmente de la manera que juzgue conveniente, los servicios que los contadores públicos están en capacidad de brindar a la sociedad en general y publicará el directorio de sus socios.

Artículo 1.20. El contador público puede comunicar y difundir sus servicios, excepto los relativos a dictaminación, a la sociedad en general, únicamente en periódicos y revistas manteniendo una presentación digna.

Se prohíben comunicaciones o difusiones que hagan alusión a honorarios, que persigan fines de autoelogio o que menosprecien o demeriten la dignidad de un colega en particular o de la profesión en general.

Para estos propósitos, no se considera autoelogio la descripción de características comprobables del contador público o de los servicios que presta, siempre y cuando no se califiquen ni se comparen.

1.21. Los trabajos técnicos, boletines y folletos que elaboran los contadores públicos deberán tener una presentación digna y sólo podrán circular entre su personal, clientes y personas que expresamente lo soliciten.

DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE

1. General.

Artículo 2.01. El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el contador público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

- a) Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple con los términos de esta regla, o
- b) Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

Artículo 2.02. Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de información financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Artículo 2.03. El contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del

trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las particularidades de esta situación.

Artículo 2.04. El contador público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia, si ésta se encuentra limitada.

Artículo 2.05. La asociación profesional deberá darse a conocer empleando en su nombre o razón social por lo menos el nombre de uno de sus socios, ya sea activo, jubilado o fallecido, que sea contador público. No podrá utilizar denominaciones sociales, ni expresar autoelogio. Cuando la asociación profesional represente o esté afiliada a una organización de contadores públicos de carácter nacional o internacional, podrá darse a conocer adicionando el nombre de esta organización. Sólo podrá ostentarse como firma de contadores públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean contadores públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no contadores públicos el respeto a las normas contenida en este código de ética, en todo aquello que les sea aplicable.

Artículo 2.06. Cuando algún contador público miembro de la asociación acepte un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá retirarse de su actividad profesional como tal, dentro de la propia asociación. Igual deberá suceder cuando alguno de los contadores públicos miembros de la asociación haya dejado de pertenecer a un colegio o instituto afiliado por haber sido dado de baja en los términos del artículo 5.03., o bien,

cuando no siendo socio del Instituto, la Junta de Honor respectiva considere procedente la sanción.

Artículo 2.07. Ningún contador público que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado bajo su autoridad. Tampoco firmará estados financieros, cuentas informes, etc., preparados por quien no tenga alguna de estas calidades, a menos que sean derivados de los trabajos en colaboración a que se refiere el artículo 1.07.

No permitirá que un empleado o subalterno suyo preste servicios o ejecute actos que al propio contador público no le estén permitidos, en los términos de este código.

Artículo 2.08. El contador público deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones. Cuando en el desempeño de sus trabajos el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente de inmediato.

Artículo 2.09. El contador público no deberá ofrecer trabajo directa ni indirectamente a funcionarios o empleados de sus clientes, si no es con previo conocimiento de éstos.

Artículo 2.10. El contador público en ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional. Solo podrá conceder participación en los honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o asociaciones con quienes comparte el ejercicio profesional.

Artículo 2.11. El contador público reconoce el derecho que el usuario tiene a solicitar propuestas de servicios profesionales, con su correspondiente cotización de honorarios. Por lo tanto, el contador público podrá presentar en concurso una propuesta de sus servicios y honorario, siempre que le sea solicitada y no recurra a procedimientos que vayan en contra de la profesión o de alguno de los postulados establecidos en este código. Los honorarios propuestos deberán calcularse de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.14. Si el objetivo del concurso es sustituir al contador público actual, antes de presentar la propuesta deberá seguirse el procedimiento indicado en el artículo 2.14.

Artículo 2.12. El contador público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.

Artículo 2.13. El contador público a quien otro colega solicite su intervención para presentar servicios específicos a un cliente del segundo deberán actuar exclusivamente dentro de los lineamientos convenidos entre ambos. En el caso de que el cliente solicite una ampliación de los servicios originalmente establecidos para el contador público llamado a colaborar, éste no deberá comprometerse a actuar en forma alguna sin antes obtener la anuencia del contador público por cuyo conducto recibió las instrucciones originales.

Artículo 2.14. Cuando a un contador público le sea solicitada una propuesta de servicios profesionales por un cliente de otro contador público, para efectos de sustitución, deberá dirigirse a él para informárselo antes de presentar dicha propuesta. En caso de necesitar información adicional de parte del colega actual, deberá solicitar al

posible cliente que gire las instrucciones para que le sea proporcionada libremente.

Dicha información la utilizará exclusivamente para tener mejores bases de sustentación de su propuesta de servicios y honorarios, o bien para decidir sobre la aceptación del trabajo.

Artículo 2.15. Tratándose de asociaciones profesionales, no podrán los socios contratar o hacer trabajo profesional por su cuenta, sin el consentimiento de los otros socios.

Artículo 2.16. Es contrario a la ética profesional ofrecer directamente los servicios a personas, empresas u organismos con quienes no se tengan relaciones personales o de trabajo. Así mismo, no se deberán ofrecer servicios a quienes no los hayan solicitado.

Artículo 2.17. Los contadores públicos que trabajen asociados con o representando a profesionales de otros países, están obligados y son responsables de que éstos últimos, al hacerse presentes en territorio nacional, cumplan lo establecido en este código.

Artículo 2.18. Una parte de la retribución económica que perciba el contador público, podrá fijarse en relación con los resultados que se obtengan con su intervención, siempre y cuando la determinación de dichos resultados no quede a cargo del propio profesional. Este método de cálculo de los honorarios no deberá usarse cuando el contador público actúe como auditor independiente.

2. Del contador público como auditor externo.

Artículo 2.21. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyen sus servicios. En el caso de comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre los estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de

exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias estatales.

- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Artículo 2.22. El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

Artículo 2.24. Los servicios profesionales de dictaminación que son distintivos y privativos del contador público no podrán ser anunciados ni publicitados.

3

DEL CONTADOR PÚBLICO EN LOS SECTORES PÚBLICO Y PRIVADO

Artículo 3.01. El contador público que desempeña un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o

que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02. Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03. En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

Artículo 3.04. El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

Artículo 3.05. Es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

Artículo 3.06. El contador público que desempeñe un cargo en los sectores público o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.

DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA

Artículo 4.01. El contador público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

Artículo 4.02. Es obligación del contador público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, a fin de transmitir al alumno los conocimientos más avanzados de la materias existentes en la teoría y práctica profesionales.

Artículo 4.03. El contador público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolos permanentemente a su constante superación.

Artículo 4.04. El contador público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas, o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa para el efecto.

Artículo 4.05. El contador público catedrático en sus relaciones con los alumnos deberán abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos.

Artículo 4.06. En sus relaciones con la administración o autoridades de la Institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantener una posición de independencia mental y espíritu crítico en cuanto a la

problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio.

5

SANCIONES

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

Artículo 5.02. Para la imposición de sanciones se tomarán en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

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

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

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

Lo anterior nos deja ver, la importancia y por lo mismo la gran responsabilidad ética que se confiere al contador público, pues como pudimos observar, no solo tiene relación con el contribuyente particular, sino con sus colegas, con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con las autoridades fiscales, sino también con el sector público y muy importante de igual forma, en su participación en la docencia, por que de dicha participación depende en gran medida la formación de las siguientes generaciones de contadores públicos y por añadidura el futuro de la profesión.

Capítulo 5: Responsabilidad Civil.

5.1. Derecho Civil.

5.1.1. Conceptos.

Para Rafael De Pina Vara¹ el Derecho Civil es : "El conjunto de normas o reglas de conducta y orgánicas procedentes de autoridad legítima y a las cuales quedan sujetos sus destinatarios, aún contra su voluntad".

Rojina Villegas², lo define como : "Un conjunto de normas bilaterales, externas, generalmente heterónomas y coercibles, que tienen por objeto regular la conducta humana en su interferencia intersubjetiva".

Villoro Toranzo³ señala que: "Es el sistema de normas emanadas de la autoridad competente y promulgada de acuerdo con el procedimiento de creación imperante en una nación determinada".

Así pues, a continuación daremos nuestra propia definición de Derecho Civil: "Es el conjunto de normas jurídicas provenientes de una autoridad competente, encaminadas a regular la conducta exterior del hombre en sus relaciones con sus semejantes, para asegurar el orden en la sociedad".

5.2. Fuentes de las obligaciones.

¹ De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho. Porrúa, México, 1980.

² Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil. Porrúa, México, 1979.

³ Villoro Toranzo, Miguel, Introducción al estudio del Derecho. Porrúa, México, 1987.

La manera en como las personas físicas y las morales se obligan es a través de los contratos. A este respecto el Código Civil establece lo que se entiende por convenio y por contrato en los siguientes artículos:

Artículo 1792.- Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.

Artículo 1793.- Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.

Estos artículos, nos dan el fundamento legal del contrato. Y es por él como se dijo en un principio, que las personas físicas y las morales se obligan.

El mismo Código Civil menciona los elementos necesarios para que se dé la existencia de un contrato, las causa que pueden invalidarlo y la manera como se perfeccionan. Para ello, se transcriben los siguientes artículos:

Artículo 1794.- Para la existencia del contrato se requiere:

- I. Consentimiento;
- II. Objeto que pueda ser materia de contrato.

Artículo 1795.- El contrato puede ser invalidado:

- I. Por incapacidad legal de las partes o de una de ellas;
- II. Por vicios del consentimiento;
- III. Porque su objeto, o su motivo o fin, sea ilícito;
- IV. Porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma que la ley establece.

El consentimiento puede darse de manera expresa o tácita. Será expresa cuando se manifieste de manera verbal, por escrito o de alguna otra forma inequívoca. La tácita resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos que por ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente. Y en el caso de la prestación de servicios profesionales dependientes o independientes, el objeto materia de contrato es el servicio mismo.

La manera en como se perfeccionan los contratos es por el simple consentimiento, excepto aquellos contratos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan, obligan a los contratantes no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley. Cabe señalar que el Código Civil, es muy claro el mencionar que el consentimiento no es válido si ha sido dado por error, arrancado por violencia o sorprendido por dolo.

Así, cuando un contribuyente y un Licenciado en Contaduría convienen en establecer una relación de cliente y proveedor de servicios, respectivamente, están creando un contrato, el cual establece derechos y obligaciones para ambos.

5.3. La prestación de servicios profesionales.

La prestación de servicios profesionales puede establecerse mediante un contrato entre el contribuyente y el Licenciado en Contaduría. El primero contrata al segundo para que éste lleve su contabilidad y cumpla sus obligaciones formales, de manera enunciativa y no limitativa, en materia contable y fiscal.

El contrato de prestación de servicios profesionales regula la responsabilidad entre las partes en materia civil y administrativa, pudiendo en su caso llegar a destituir la Responsabilidad Penal. En el caso de Licenciados en Contaduría Internos que dependen directamente del contribuyente, la responsabilidad es cuestionable, al ser empleados sujetos a obediencia jerárquica.

El artículo 2606 del Código Civil, señala que quien presta y quien recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuerdo la debida retribución a ellos, es decir, los honorarios en el caso de los contadores públicos externos y de los dictaminadores.

En la práctica cotidiana de la profesión contable, es muy común encontrar personas que prestan servicios contables sin poseer el título correspondiente. Las causas de ello son muy variadas, por ejemplo, pueden ser pasantes de la carrera, es decir que concluyeron los estudios respectivos pero que, no se han titulado; o personas que aún no terminan los estudios pero que por necesidad económica o profesional prestan ya dichos servicios; inclusive, pueden ser personas que aprendieron contabilidad de manera empírica, es decir, con la práctica o bien habiendo estudiado una carrera técnica y que posteriormente con la experiencia de los años llegan a ocupar puestos de Licenciados en Contaduría. Como se dijo con anterioridad, esto es muy común y pudiera pensarse si se desconoce la ley, que no tiene ningún problema, sin embargo no es así. Para este efecto, tenemos lo dispuesto por el propio Código Civil que a la letra dice:

Artículo 2608.- 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 de cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.

Muchas persona que prestan servicios profesionales como Licenciados en Contaduría, sin poseer el título, desconocen lo anterior y así mismo aquellos contribuyentes que los contratan. El contribuyente en ciertos casos sabe que a quien contrata no cuenta con el título, pero no le importa, siempre y cuando le realicen correctamente el trabajo. Otra razón por la cual los contribuyentes aceptan tal situación, es que al contratar a alguien que no está titulado, aprovechan tal circunstancia para pagar a este un sueldo más bajo de lo que un profesional titulado exigiría por sus servicios, pensando así en obtener un ahorro, o dicho de otra forma pagar menos por lo mismo.

5.4. Responsabilidad Civil del Licenciado en Contaduría.

La Responsabilidad Civil del Licenciado en Contaduría puede definirse como la obligación de asumir la disposición del ordenamiento jurídico frente al hecho dañoso, o como la consecuencia de la violación del deber jurídico de no causar daño a aquel a quien se prestan los servicios profesionales.

El fundamento legal de la responsabilidad de quien presta servicios profesionales se encuentra en el Código Civil como veremos a continuación:

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

Por lo tanto, en materia civil, el Licenciado en Contaduría Interno o externo puede responder ante el contribuyente que les contrata por cometer actos o hechos de negligencia, de impericia o con dolo.

La negligencia es el descuido, omisión o la falta de aplicación. La impericia puede ser definida como "La imputación personal de responsabilidad, la falta de observación, atención, cuidado o vigilancia, en la doctrina jurídica se liga al concepto de culpa delicto, por ser un estado intermedio entre el dolo y el caso fortuito, pues mientras que en el dolo existe previsión efectiva y, por consiguiente, conciencia del resultado, en la culpa hay tan solo posibilidad de previsión, y en el caso fortuito, ni previsión ni previsibilidad"¹

El dolo se puede entender como "La voluntad, apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta descrita en los tipos de delito que requieren esa forma de referencia psicológica del sujeto a su hecho. Podrá percibirse que este conocimiento recae, en primer lugar, sobre hechos. Cabe destacar que el conocimiento, así caracterizado, del significado del hecho en cuanto a tal, siempre ha de ser efectivo y no solo posible"²

De esta forma, si el contribuyente sufre un perjuicio por la actuación del Licenciado en Contaduría por su descuido, falta de conocimientos o la intención de dañar en los hechos, existe en principio la responsabilidad civil sobre el profesionalista que se ostentó como conocedor de la materia.

En caso de no existir contrato de prestación de servicios, se estará a las reglas del Código Civil que regulan las obligaciones cuando se prestó un servicio sin existir contrato, pero la responsabilidad continúa.

5.5 El mandato y la gestión de negocios.

¹ Moreno Hernández, Moisés, Diccionario Jurídico Mexicano. T. I. Pág. 791.

² Bunsler, Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano. T. I. Pág. 1203.

En relación con el punto anterior, tocaremos el tema acerca del mandato y la gestión de negocios, con los cuales son actos jurídicos en los cuales el Licenciado en Contaduría se ve relacionado con frecuencia en el desempeño de su trabajo diario.

El Código Civil establece lo referente al mandato:

Artículo 2546.- El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que este le encarga.

Artículo 2547.- El contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario.

El mandato que implica el ejercicio de una profesión se presume aceptado cuando es conferido a personas que ofrecen al público el ejercicio de su profesión, por el solo hecho de que no lo rehúsen dentro de los tres días siguientes. La aceptación puede ser expresa o tácita. La aceptación se considera tácita cuando se efectúa todo acto en ejecución del mandato.

Es así que si el Licenciado en Contaduría o el dictaminador ofrecen al público la prestación de sus servicios y reciben una contabilidad de cualquier contribuyente, si no se rehúsan en forma expresa (de preferencia por escrito con acuse de recibo) a llevar dicha contabilidad en el término de tres días, se entenderá que son mandatarios del mandante o contribuyente para los efectos legales que procedan.

Otra figura común al Licenciado en Contaduría es la gestión de negocios. Esta se ha considerado en parte como sinónimo del "coyotaje" o la intermediación de los asuntos ante oficinas públicas, ya

que para la gestión de negocios no se exige que el gestor tenga título profesional, lo que ha permitido que cualquier persona con conocimientos en la materia intervenga en la intermediación de los asuntos del contribuyente, quien muchas veces opta por estas personas con el afán de ahorrar dinero al no pagar los servicios profesionales de un Licenciado en Contaduría titulado.

Este ha sido el caso de los "coyotes" en materia judicial y para evitar esta situación se ha prohibido expresamente la gestión de negocios en materia de litigio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Este Tribunal exige que las personas que litiguen ante las salas sean licenciados en Derecho para protección de los clientes y procurar que éstos se encuentren adecuadamente representados, situación que no se puede afirmar con un gestor. Igual sucede en el caso de los dictaminadores a los que se exige que demuestren tener título profesional expedido por la Secretaría de Educación Pública o por una Universidad reconocida ante la misma, lo que avala los estudios contables y así mismo que demuestre estar actualizado mediante el programa de educación profesional continua del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Tal exigencia está plasmada en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación que dice: "En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales, 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".

El artículo 1896 del Código Civil establece que, "El que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto de otro,

debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio". Lo anterior significa que si un contador público se encarga de llevar la contabilidad de un contribuyente se encuentra obligado civilmente a responder de su cargo.

5.6 Las obligaciones en materia civil.

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

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

- a) Un hecho ilícito.
- b) La existencia de un daño.
- c) Un nexo de causalidad entre el hecho y el daño.

El concepto de acto ilícito significa que se ha realizado una conducta dolosa u culposa. Es decir, que el agente ha obrado con la intención de causar el daño o éste se ha producido por imprudencia, inadvertencia, falta de atención o de cuidado, o impericia."¹

"La ilicitud de la conducta es el dato característico de la responsabilidad civil. El daño causado sin justificación alguna, es decir violando los principios del orden y la justicia en los que se sustenta la convivencia social".²

¹ Galindo Garfías, Ignacio. Diccionario Jurídico Mexicano. Porrúa. Pág. 2826.

² Ibidem, Pág. 2827.

El Código Civil en su artículo 1830 define el concepto de hecho ilícito así: "Es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres".

"Para que proceda la reparación del daño se requiere la prueba de que el demandado ha obrado ilícitamente, sin derecho, por dolo o culpa. El segundo elemento de la responsabilidad civil es el daño o menoscabo que sufre una persona en su patrimonio (daño emergente). El daño reparable comprende también la privación de cualquier ganancia lícita que se podría haber obtenido por el cumplimiento de la obligación (lucro cesante)"³.

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

Un ejemplo sería cuando un contribuyente confía a un Licenciado en Contaduría el manejo de su contabilidad o quizá a un dictaminador el desarrollo de una auditoría, para que cumpla con las obligaciones fiscales, presumiendo que el profesionalista posee los conocimientos contables y fiscales necesarios para el buen desempeño del trabajo encomendado. Pero, supongamos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social, etcétera, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, encuentran irregularidades en la contabilidad, en la determinación y pago de las contribuciones o bien en la elaboración del dictamen. En tales casos, la autoridad en cuestión determinará créditos fiscales incluyendo actualizaciones, recargos, multas y gastos

³ Idem.

de ejecución, los cuales será el contribuyente por lo general quien está obligado a cubrirlos.

Pero si dada la situación el contribuyente afectado, toma la decisión de demandar la responsabilidad civil del Licenciado en Contaduría o dictaminador a quien confirió el manejo de su contabilidad o el desarrollo de la auditoría, entonces deberá demostrar que existió negligencia, impericia o dolo en el contador. Primeramente, si el contribuyente acredita que se firmó un contrato de prestación de servicios profesionales y que en este se estableció detalladamente el alcance de la responsabilidad del contador público, se presume que este último tenía los conocimientos teóricos y prácticos en materia contable y fiscal para cumplir de manera correcta con las funciones que le fueron asignadas.

En tal caso el contribuyente puede demostrar fácilmente el daño del cual fue objeto y la razón del daño pecuniario, con la determinación del crédito fiscal que finca una determinada autoridad fiscal y por consiguiente con el comprobante de pago del crédito fiscal.

Uno de los casos más frecuentes es cuando la autoridad fiscal determina omisiones en el pago de las contribuciones porque estas no fueron calculadas con exactitud, en este supuesto existiría impericia del Licenciado en Contaduría. Por otro lado, si la autoridad fiscal no aceptara determinados comprobantes por carecer de requisitos, se puede acreditar la negligencia o la impericia, por la falta de observación que debió hacerle el profesionalista de la Contaduría al contribuyente.

Por lo tanto el juez de lo civil deberá observar si existen los elementos necesarios para la procedencia de la responsabilidad civil,

los cuales, como mencionamos con anterioridad son: Un hecho ilícito, la existencia de un daño y un nexo de causalidad entre el hecho y el daño. Sabemos entonces que un hecho ilícito es aquel que es contrario a las leyes. La existencia de un daño se demuestra por ejemplo, con la determinación del crédito fiscal que en su caso paga el contribuyente por la Impericia, negligencia o dolo del Licenciado en Contaduría, ya que a dicho crédito, además del pago de las contribuciones omitidas, como se mencionó previamente, se añaden las actualizaciones, los recargos, las multas, los gastos de ejecución e inclusive en su caso, hasta los gastos por embargo en el caso de la sustracción de bienes. Cantidades que el contribuyente no habría pagado si el profesionalista que nos ocupa no hubiera cometido tales errores.

El nexo de causalidad entre el hecho y el daño también se comprueba plenamente con la entrega de la documentación contable, el estudio que hace el Licenciado en Contaduría de la misma y la presentación de los pagos provisionales o la declaración del ejercicio, ya que tales documentos se entregan supuestamente de manera racional, es decir consiente el contribuyente de los alcances legales que pueden producir esos documentos.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1915 del Código Civil, el contribuyente puede exigir la reparación del daño, la cual consiste en la obligación de restituir o en la de restablecer la situación anterior y, cuando esto no sea posible, en el resarcimiento de dinero por el equivalente al menoscabo del daño patrimonial causado, en la indemnización de los perjuicios y en el pago de los gastos judiciales.

Según Ignacio Galindo Garfias: " La reparación del daño tiende, primordialmente, a colocar a la persona lesionada en la situación que disfrutaba antes de que se produjera el hecho lesivo. Por lo tanto, la norma jurídica ordena que aquella situación que fue perturbada, sea restablecida mediante la restitución si el daño se produjo por

sustracción o despojo de un bien o por medio de la reparación de la cosa si ha sido destruida o desaparecida.

Solo cuando la reparación o restitución no son posibles o cuando se trata de una lesión corporal o moral, la obligación se cubre por medio del pago de una indemnización en numerario, con el que se satisface el daño material o moral causado a la víctima. Ya no se trata entonces de restituir o reparar, sino de resarcir a través de una indemnización en numerario con la que se satisface el daño material o moral causado a la víctima. En cualquiera de estos casos, se trata, sin embargo, de la responsabilidad civil".

Los perjuicios son la falta de ganancia lícita que debió haber obtenido el acreedor. Los gastos judiciales son los costos procesales, según José Ovalle Fabela son: "Los gastos y erogaciones que las partes tiene que efectuar con motivo del proceso, las que pueden dividirse en procesales y judiciales en sentido estricto, ya que éstas son las que se establecen como contribuciones fiscales para el pago de algunos servicios efectuados por los tribunales, en tanto que las procesales comprenden todas las erogaciones restantes, principalmente los honorarios de los abogados".

Existe también otra manera de dirimir la controversia, para esto nos apoyamos en el Código Civil:

Artículo 2117.- La responsabilidad civil puede ser regulada por convenio de las partes, salvo aquellos casos en que la ley disponga expresamente otra cosa.

Si la prestación consistiere en el pago de cierta cantidad de dinero, los daños y perjuicios que resulten de la falta de cumplimiento no podrá exceder del interés legal, salvo convenio en contrario.

Lo anterior se refiere a la posibilidad de un arreglo entre las partes cuando hay la posibilidad de litigar por años y por cantidades grandes de dinero, que a la larga resultarían demasiado para ambos.

En lo referente a la reparación del daño moral, el juez puede fijar una indemnización equitativa que no puede exceder de la tercera parte de la responsabilidad civil a efecto de determinar el importe de la compensación a que llene lugar la víctima, para ello el juez deberá tomar en cuenta:

- a) Las circunstancias del caso.
- b) Las posibilidades económicas del ofensor y del ofendido.

Si en su caso el contribuyente fuera procesado penalmente y la autoridad fiscal tomó como prueba de la comisión del ilícito los resultados contables y la declaración del ejercicio fiscal, y se demostró el dolo, negligencia o impericia del contador público, existen elementos para la procedencia de la reparación del daño moral.

El delito de fraude implica abuso de confianza y es un delito que causa descrédito en la reputación de la persona que cometió el ilícito mencionado. El defraudador traiciona la confianza de su empleador y del fisco afectando el interés público, por ello sufre una disminución en su patrimonio, como en la responsabilidad civil al tener que resarcir el daño; o una disminución de sus derechos en el caso de la responsabilidad penal, como es la privación de la libertad.

CONCLUSIONES

Se trataron los conceptos teóricos básicos relativos al Licenciado en Contaduría y a su profesión, y con ello se logró introducir al lector en el ámbito contable como punto de partida para la comprensión de los elementos desarrollados en la presente tesis.

De igual modo, se proporcionaron los fundamentos legales que atribuyen Responsabilidad Administrativa al Licenciado en Contaduría, en virtud de que este profesionista tiene personalidad jurídica propia e independiente, responsabilidad que en ocasiones es total o parcialmente desconocida por quienes practican la profesión contable y para quienes reciben sus servicios.

Por otro lado, se expuso el marco legal donde se encuadra la Responsabilidad Penal Fiscal del Licenciado en Contaduría como consecuencia de la comisión de delitos fiscales. Habiendo establecido que el acto jurídico de la declaratoria de perjuicio o bien la querrela son los vínculos entre la legislación administrativa y la penal, que dan origen propiamente al proceso penal encaminado a sancionar ilícitos de naturaleza fiscal.

Con respecto a la Ética se dejó en claro que independientemente de sus responsabilidades legales y contractuales, el Licenciado en Contaduría tiene un gran compromiso ético con la profesión y consigo mismo. Esto es, que en la realización de su trabajo debe observar principios tales como: Honestidad, lealtad, discreción, diligencia, entre otros; y siempre con espíritu de superación propia y para quienes lo rodean.

Finalmente quedó de manifiesto que el desempeño de actividades frecuentemente realizadas por el licenciado en Contaduría, tales como el mandato, la gestión de negocios y en si la prestación de servicios profesionales, están regulados por el ordenamiento civil. Resultando que si el profesionista en cuestión actúa incorrectamente, aquel que patrocina sus servicios estará en posibilidad de exigir el resarcimiento del daño o el pago de perjuicios.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Academia de Ciencias de Cuba.
Metodología del Conocimiento Científico.
Editorial Quinto Sol.
México, D.F. 1997.
- 2.- Álvarez Coral, Juan.
Metodología de la Investigación Documental.
Editorial siglo XXI
México, D.F. 1998.
242 p.
- 3.- Boeta Vega, Alejandro.
Derecho Fiscal Primer Curso.
Editorial ECAFSA.
México, D.F. 1995.
165 p.
- 4.- Camacho Fuerte, Raúl.
Comentarios a las Leyes Fiscales 2002.
Editorial Tegra.
Zapopan, Jalisco 2002.
660 p.
- 5.- Cashin, James A.
Contabilidad I.
Editorial Mc Graw Hill.
México, D.F. 1988.
246 p.

- 6.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario.
Editorial PAC.
México, D.F. 1988.
209 p.

- 7.- Del Río Sánchez, Cristóbal.
Hacia la cientificidad de la Contaduría.
Editorial ECAFSA.
México, D.F. 1994.
VI-4 p.

- 8.- Diccionario Enciclopédico Ilustrado Océano Uno.
Editorial Océano.
México, D.F. 1994.
1058 p.

- 9.- Elizondo López, Arturo.
La Profesión Contable.
Editorial ECAFSA.
México, D.F. 1999
429 p.

- 10.- Fraga, Gabino.
Derecho Administrativo.
Editorial Porrúa.
México, D.F. 1988.
506 P.

- 11.- Instituto, Mexicano de Contadores Públicos.
Breve historia de la profesión de Contador Público en México.
México, D.F. 1999.
31 p.
- 12.- Instituto, Mexicano de Contadores Públicos.
Código de Ética Profesional.
México, D.F. 1999.
32 p.
- 13.- Jiménez González, Antonio.
Lecciones de Derecho Tributario.
Editorial ECAFSA.
México, D.F. 1998.
573 p.
- 14.- Lara Flores, Elías.
Primer curso de contabilidad.
Editorial Trillas.
México, D.F. 1995.
342 p.
- 15.- Lomelí Cerezo, Margarita.
Derecho Fiscal Represivo.
Editorial Porrúa.
México, D.F. 1998.
256 p.

- 16.- López López, José Isauro.
Diccionario Contable Administrativo Fiscal.
Editorial ECAFSA,
México, D.F. 2000.
344 p.
- 17.- Muy y Mendoza, Raúl.
Contabilidad.
Nueva Editorial Interamericana,
México, D.F. 1997.
184 p.
- 18.- Nueva Enciclopedia Didáctica Quillet.
Editorial Cumbre.
Tomo IV.
26ª. Edición.
México, D.F. 1998.
650 p.
- 19.- Ortega Pérez de León, A.
Contabilidad de Costos.
Editorial LIMUSA
México, D.F. 1996.
750 p.
- 20.- Pardini, Felipe.
Metodología y técnicas de investigación en las Ciencias
Sociales.
Editorial siglo XXI.
México, D.F. 1998.
282 p.

- 21.- Paz Zavala, Enrique.
Introducción a la Contaduría.
Editorial ECAFSA.
México, D.F. 1991.
268 p.
- 22.- Rojina Villegas, Rafael.
Compendio de Derecho Civil.
Editorial Porrúa.
México, D.F. 1988.
535 p.
- 23.- Rodríguez Lobato, Raúl.
Derecho Fiscal.
Editorial HARLA.
México, D.F. 1990.
302 p.
- 24.- Sánchez León, Gregorio.
Derecho Fiscal Mexicano.
Cárdenas Editor y Distribuidor.
Tomo I
México, D.F. 2000.
367 p.
- 25.- Sánchez León, Gregorio.
Derecho Fiscal Mexicano.
Cárdenas Editor y Distribuidor.
Tomo II
México, D.F. 2000.
395 p.

- 26.- Soto Álvarez, Clemente.
Introducción al estudio del Derecho y nociones de Derecho Civil.
Editorial LIMUSA.
México, D.F. 1995.
227 P.
- 27.- Soto Álvarez, Clemente.
Prontuario de Derecho Mercantil.
Editorial LIMUSA.
México, D.F. 1994.
426 p.
- 28.- Soto Álvarez, Clemente.
Prontuario de Introducción al Derecho y nociones de Derecho Civil.
Editorial LIMUSA.
México, D.F. 1996.
390 p.
- 29.- Torres Tovar, Juan Carlos.
Contabilidad I.
Editorial Diana.
México, D.F. 1993.
249 p.
- 30.- Urbina Nandayapa, Arturo.
Los Delitos Fiscales en México.
Tomo 3: El proceso penal tributario.
Editorial SICCO.
México, D.F. 1999.
186 p.

- 31.- Urbina Nandayapa, Arturo.
Los Delitos Fiscales en México.
Tomo 4: Contadores, responsabilidad penal, administrativa y civil.
Editorial SICCO.
México, D.F. 1999.
176 p.
- 32.- Vázquez Bonilla, José de Jesús.
Manual de Didáctica para las áreas básicas de la Contaduría Pública.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
México, D.F. 1997.
97 p.
- 33.- Vizcaino Arrojo, Adolfo.
Derecho Fiscal.
Editorial THEMIS.
México, D.F. 2000.
558 p.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

- 1.- Código Civil Federal 2002.
- 2.- Código de Comercio 2002.
- 3.- Código Fiscal de la Federación y reglamento 2002.
- 4.- Código Penal Federal 2002.
- 5.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2002.
- 6.- Ley Federal del Trabajo 2002.
- 7.- Ley General de Profesiones 2002.
- 8.- Ley General de Sociedades Mercantiles 2002.
- 9.- Ley del Impuesto Sobre la Renta y reglamento 2002.
- 10.- Ley del Seguro Social y reglamentos 2002.