



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

“NECESIDAD DE REGULAR EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS
CONTADORES, AL REALIZAR LA CONTABILIDAD DE LOS
CONTRIBUYENTES.”

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :
FRANCISCO JAVIER CORDOVA CASTREJON

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA.

NEZAHUALCÓYOTL, ESTADO DE MÉXICO DICIEMBRE 2006





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

GRACIAS DIOS:

Por la vida.

Por mi familia.

Por la salud y la enfermedad.

Por las alegrías y las tristezas.

Por los logros y fracasos.

Por mis amigos.

Por guiarme en mi camino.

Y por siempre estar conmigo.

A MIS PADRES.

GLORIA ESTHER CASTREJON ROJAS Y JUAN JESÚS CORDOVA
HERNÁNDEZ.

Gracias por haberme dado la vida, les agradezco por estar conmigo en cada momento de mi vida, ya sea en momentos difíciles o alegres.

Gracias por apoyarme en mis proyectos, por haberme enseñado a tomar mis propias decisiones y afrontar las responsabilidades que surjan de éstas.

Gracias por no dejarme sin sus consejos nunca y por que siempre estuvieron conmigo cuando los necesite.

Gracias por enseñarme a valorar todo lo que me rodea, y agradecer lo que tengo.

Gracias a ustedes existo y lo que soy es gracias a ustedes, ya que sin ustedes no seria lo que soy.

Gracias por su esfuerzo y apoyo para lograr ser un Licenciado en Derecho, este logro es de ustedes, ya que sin ustedes no lo hubiera logrado.

A MIS HERMANAS.

GLORIA ESTHER E INGRID ALEJANDRA.

Les agradezco formar parte de mi existencia y que me han acompañado en el desarrollo de cada uno de los capítulos de mi vida.

Gracias por su comprensión y ayuda, gracias por ser como son, y espero que estén conmigo siempre.

Le doy gracias a Dios por tenerlas a ustedes de hermanas.

A la Universidad Nacional Autónoma de México

y en particular a la

Facultad de Estudios Superiores Aragón por haberme

permitido ser un orgulloso miembro de ella.

A mis amigos, de la Universidad y de la Preparatoria

por su amistad leal, sincera y desinteresada, todos tienen

un lugar especial en mi vida.

A todos mis Profesores de la Licenciatura en Derecho,

gracias por su dedicación y esfuerzo realizado a diario,

para enseñarnos sus conocimientos y en especial al

Lic. Rene Alcántara Moreno por su amistad.

Al Magistrado Manuel Lucero Espinosa y al Secretario de

Acuerdos Julián Rodríguez Uribe del Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales me brindaron su apoyo.

En especial, a la Lic. Alicia Concepción Rivas García, quien con su

Amistad, Profesionalismo, Consejo y Dirección, hizo posible la

culminación de este trabajo.

ÍNDICE.

NECESIDAD DE REGULAR EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS CONTADORES, AL REALIZAR LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES.

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	I

CAPÍTULO I. LAS CONTRIBUCIONES.

1.- Contribución.....	1
1.1.- Concepto de Contribución.....	1
2.- Elementos de la Contribución.....	5
2.1.- Sujetos de las contribuciones.....	6
2.1.1.- El sujeto activo de la obligación contributiva.....	7
2.1.1.1.- Sujeto Activo en nuestra legislación fiscal.....	9
2.1.1.1.1.- La Federación.....	11
2.1.1.1.2.- Las entidades federativas.....	14
2.1.1.1.3.- Los municipios.....	16
2.1.1.2.- Obligaciones de los sujetos activos.....	18
2.1.2.- El sujeto pasivo de la obligación contributiva.....	20
2.1.2.1.- Concepto de sujeto pasivo.....	21
2.1.2.2.- Clasificación de los sujetos pasivos.....	23
2.1.2.2.1.- Sujeto pasivo directo.....	27
2.1.2.2.2.- Sujeto pasivo indirecto.....	28
2.1.2.2.2.1.- Responsables Solidarios.....	30
2.1.2.3.- Obligaciones de los sujetos pasivos.....	31
2.2.- Objeto.....	39
2.3.- Base.....	40
2.4.- Tasa o Tarifa.....	41

CAPÍTULO II.
TIPOS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

1.- Responsabilidad Solidaria.....	43
1.1.- Concepto.....	45
2.- Clasificación de la Responsabilidad Solidaria.....	47
2.1.- Responsabilidad por sustitución.....	65
2.2.- Responsabilidad objetiva.....	66
2.3.- Responsabilidad por solidaridad o adeudo ajeno.....	67
2.4.- Responsabilidad por infracciones fiscales.....	67
3.- Extinción de la Responsabilidad Solidaria.....	68
3.1.- El pago.....	69
3.2.- La prescripción.....	71
3.3.- La caducidad.....	73

CAPÍTULO III.
LA CONTABILIDAD.

1.- La Contabilidad.....	77
1.1.- La Contabilidad y sus funciones.....	77
1.2.- Objeto de la Contabilidad.....	79
1.3.- Definición de Contabilidad.....	83
2.- Obligación de llevar contabilidad.....	88
2.1.-Requisitos de la Contabilidad.....	90
2.2.- Informes contables.....	91
2.2.1.- Los emisores de informes contables.....	96
2.2.2.- Usuarios de informes contables y sus necesidades.....	96
2.3.- Contabilidad Mercantil.....	99
2.3.1.- Requisitos de la Contabilidad Mercantil.....	104
3.- El Contador.....	105

3.1.- Concepto de Contador.....	107
3.2.- Funciones del Contador.....	108
3.3.- Obligaciones y Responsabilidades del Contador.....	110

CAPÍTULO IV.

PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA INCLUIR UN CAPITULO ESPECIAL QUE REGULE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS CONTADORES.

1.- Patente del Contador.....	113
1.1.- Requisitos para obtener la patente.....	115
2.- Las Obligaciones del Contador.....	117
3.- Los Derechos del Contador.....	118
4.- Sanciones aplicables al Contador.....	120
4.1.- La suspensión del Contador.....	120
4.1.1.- La suspensión por cierto plazo determinado.....	121
4.1.2.- La suspensión por tiempo indeterminado.....	122
4.2.- La inhabilitación del Contador.....	123
4.2.1.- La inhabilitación por cierto plazo determinado.....	123
4.2.2.- La inhabilitación por tiempo indeterminado.....	124
4.3.- La cancelación.....	125
4.3.1.- Las causales de cancelación de la patente.....	125
5.- Procedimiento de suspensión.....	128
5.1.- Fases del Procedimiento de suspensión.....	130
6.- Medio de defensa.....	131
 CONCLUSIONES.....	 138
BIBLIOGRAFÍA.....	143

INTRODUCCIÓN.

En la presente investigación comenzaremos estudiando que dentro de las obligaciones de los mexicanos, existe la obligación de contribuir con los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, dicha obligación la realizan a través de una contabilidad generalmente hecha por contadores, en virtud de que ellos, son peritos en la materia, los contadores al realizar la contabilidad o declaración de un contribuyente en forma errónea o sin cumplir con los requisitos dispuesto por las disposiciones legales aplicables, no son responsables por su actuar ilegal y por lo cual no son sancionados, ya que en la actualidad la legislación fiscal no les imputa ninguna responsabilidad, en consecuencia aumentan los delitos fiscales cometidos por los contadores, y sólo se sanciona al contribuyente generador de la obligación fiscal.

Lo cual representa una problemática a que se enfrenta el contribuyente, ya que la obligación de llevar contabilidad recae en él y no en la persona que realiza o lleva esa obligación de manera directa, por lo cual surge el deseo y motivación, que ha originado la realización del presente trabajo, para que se aplique la ley, al sujeto de derecho que se encuadre en la hipótesis normativa, avocándome así: a la modificación del Código Fiscal de la Federación, para incluir un capítulo especial que regule la responsabilidad solidaria de los contadores.

En virtud de lo anterior, es relevante realizar la presente investigación, debido a que el contador al realizar la contabilidad o declaración de un contribuyente en forma errónea o sin cumplir con los requisitos dispuesto por las disposiciones legales aplicables, no es responsable por su actuar, y toda ésta responsabilidad recae en el contribuyente directo, lo cual no es acorde a derecho, el sancionar a un sujeto pasivo de la contribución por un actuar ilegal, el cual no fue realizado por éste y peor, es dejar al responsable de tal infracción sin una sanción a la cual se hizo acreedor, por lo que el contador se debe convertir en un infractor solidario, por lo cual debe ser sancionado, pero en la ley de la materia actual no existe precepto legal alguno que contemple tal hipótesis.

La esencia de la responsabilidad por infracciones fiscales radica en el perjuicio que el incumplimiento de la norma tributaria provoca al fisco, ya que en forma directa o indirecta se impide que este obtenga la contribución a que tiene derecho como un medio de ingreso destinado a sufragar el gasto público.

De lo anterior se colige que la responsabilidad de los sujetos pasivos de la relación fiscal entraña una serie de obligaciones a su cargo, las cuales, cuando no son cumplidas, dan origen a una diversa responsabilidad por incumplimiento, lo cual se materializa en infracciones fiscales, por lo cual el contador como sujeto pasivo al no cumplir con las obligaciones a su cargo como son; la de declarar o hacer la contabilidad conforme a la legislación fiscal, incurre en una responsabilidad solidaria.

Por otra parte, para el desarrollo de la investigación comenzaremos estudiando las contribuciones, las cuales constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado. Las contribuciones representan una obligación que tienen que realizar los contribuyentes, ya que tienen que contribuir a los gastos públicos, de acuerdo al lugar en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El término de contribución significa, en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, en beneficio de la comunidad que los recibe.

También estudiaremos los elementos de la contribución, los cuales son:

- a) Los sujetos de la contribución.
- b) El Objeto.
- c) Base.
- d) Tasa o Tarifa.

Los anteriores elementos los conoceremos, y desentrañaremos su contenido a lo largo de la investigación. Abocándonos en los sujetos, la contribución cuenta con dos tipos de sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo, el primer sujeto puede ser la Federación, las

Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y los Municipios, y tiene la facultad de exigir, al sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, el segundo sujeto será el contribuyente persona física o persona moral, obligado al pago de la contribución a su cargo.

Mencionaremos las obligaciones de cada uno de éstos, pero realizaremos un estudio más profundo, respecto de las obligaciones del sujeto pasivo, el cual clasificaremos en dos; el sujeto pasivo directo o principal, que es aquella persona que ha dado origen a la configuración de la hipótesis normativa, por los actos o actividades que realiza, y que por tal motivo debe pagar el tributo respectivo, y el sujeto pasivo indirecto el cual lo clasificaremos en:

- a) Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.
- b) Sujetos pasivos con responsabilidad substituta.
- c) Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.

Cada uno de los anteriores sujetos serán explicados en el desarrollo de la investigación y dedicaremos un capítulo especial para definir y explicar que es la responsabilidad solidaria, la cual recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo.

Expondremos diferentes clasificaciones que hacen diversos autores respecto de la responsabilidad solidaria, y señalaremos la clasificación que hemos adoptado por ser la más precisa y adecuada a las hipótesis normativas en materia fiscal, dicha clasificación es la siguiente:

- a) Responsabilidad por sustitución.
- b) Responsabilidad objetiva.

- c) Responsabilidad por solidaridad o adeudo ajeno.
- d) Responsabilidad por infracciones fiscales.

Así mismo, estableceremos y explicaremos las diferentes formas de extinción de la responsabilidad solidaria, las cuales son: el pago, la prescripción y la caducidad.

Por otra parte, estudiaremos una de las obligaciones que tienen que realizar los contribuyentes, la cual consiste en realizar su contabilidad, por lo cual definiremos la contabilidad y explicaremos su función, su objeto y sus requisitos.

También observaremos que en la actualidad la contabilidad no es hecha por el contribuyente, sino que éste solicita ha un perito en la materia que realice su contabilidad, dicho perito es un contador, por lo cual tendremos que conceptualizar la figura del contador, hablar de sus funciones, obligaciones y responsabilidades.

Llegando a la conclusión de que las obligaciones y responsabilidades de los contadores, existen solo desde la perspectiva de la ética, entendiéndolo por ética, la parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre.

Lo anterior ocasiona que cuando actúe ilícitamente un contador, al no acatar las disposiciones legales, al realizar la contabilidad de los contribuyentes, toda la responsabilidad recaiga sobre el sujeto pasivo directo.

Por lo cual, se refleja la necesidad de regular la actividad de los contadores, fijándoles una responsabilidad solidaria a su actuar, cuando este sea en contra de la normatividad fiscal, razón por la cual se realiza ésta investigación, creando para ello un capítulo especial en donde legalmente quede reflejada su responsabilidad.

CAPÍTULO I.

LAS CONTRIBUCIONES.

1.- CONTRIBUCIÓN.

1.1.- CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.

La Contribución es la participación económica que efectúan los gobernados, así mismo los ingresos, jurídicamente identificados por la posibilidad de su percepción coactiva y su origen económico en la producción privada, reciben denominaciones que suelen considerarse sinónimas como lo son: contribución y tributo.

Por su parte, Sánchez Gómez Narciso, manifiesta que “las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”¹.

“La contribución es el pago de una cuota, destinada a cubrir las cargas o gastos del Estado. Su antecedente ideológico es el repartimiento entre los asociados o miembros de una comunidad (sociedad civil o política) del monto de las erogaciones implicadas en la consecución del fin para el que se establece la asociación”².

Cuando los gastos atañen al gobierno, las contribuciones no pueden preverse como prestaciones voluntarias; por ende, “la aportación obligatoria es exigida por el poder público y se convierte en contribución”³. Como la contribución, su destino es el gasto que implique el mantenimiento de la entidad y también la consecución de los fines institucionales. El repartimiento es ahora general e incluye a ciudadanos, a nacionales y a

¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Cuarta Edición. Editorial Porrúa. México 2004. p. 221.

² BRICEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Segunda Edición. Editorial Miguel Ángel Porrúa, México 1990. p. 22.

³ Idem.

extranjeros. La contribución se determina por la capacidad contributiva que da lugar al concepto de proporcionalidad.

La legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica, y a definir cada una de las clases de contribuciones, sin embargo, de los elementos que contienen las contribuciones definidas, ya se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos y de lo dispuesto en disposiciones constitucionales de carácter fiscal, Fernández Martínez Refugio de Jesús, define las contribuciones como “Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”⁴.

Las contribuciones constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado, el término de contribución significa, en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, en beneficio de la comunidad que los recibe.

Esta definición se desprende esencialmente del contenido de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal; y de los artículos 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación.

De la definición anterior y de los artículos señalados anteriormente, tenemos que toda contribución, presenta las características siguientes:

La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley fiscal respectiva. Por pago en dinero debemos entender el realizado en moneda de curso legal en la República Mexicana, o sea en pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente establece el artículo 1o. de la Ley

⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial McGraw-Hill. México 1998. p. 154.

Monetaria vigente, asimismo por pago en especie se debe entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de los de moneda de curso legal, pero de valor económico o sea susceptible de valuarse económicamente.

Por lo general todas las contribuciones se pagan en dinero, o sea en moneda nacional, excepcionalmente en especie, cuando así lo establezca la ley fiscal respectiva.

Son a cargo de las personas físicas o morales, por ser los sujetos pasivos de la obligación fiscal, quienes deben pagar la contribución respectiva.

Se debe realizar la situación jurídica o de hecho, prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.

Deben estar establecidas en una ley. Esta característica surge de las disposiciones constitucionales y del Código Fiscal de la Federación, las cuales señalan la obligación de contribuir a los gastos del Estado, de la manera y en los términos previstos en las leyes fiscales, y éstas deben ser expedidas por el Congreso de la Unión, que es el órgano de acuerdo con la división de poderes en nuestro país, que tiene la función de legislar. Es decir la obligación de pagar una contribución debe surgir de la ley que la establezca.

Deben ser generales y obligatorias. Estas características surgen de la naturaleza propia de toda ley fiscal. El requisito de generalidad significa que la ley es aplicable a todas las personas que se encuentren en los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y ésta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la ley fiscal respectiva.

La contribución encuentra su fundamento jurídico en la Constitución Federal, en su artículo 31 fracción IV, en virtud de que el Estado la establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados, derivado de la naturaleza propia de ente público.

Las contribuciones deben ser justas, o sea que la contribución establecida impacte de una manera lo más cercana posible a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La finalidad del establecimiento de las contribuciones, es la de proporcionar recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.

Las contribuciones se tratan de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el sólo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio, tal es el caso del impuesto sobre la renta que es el tributo que involucra de alguna manera a todos los individuos de un país determinado o que tienen relaciones comerciales, industriales o prestan servicios dentro de su espacio físico-geográfico, aunque sean de nacionalidad extranjera o no radiquen en dicho Estado.

Por mandato de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política Federal, es obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Prácticamente dicho dispositivo, deja en claro el compromiso que tenemos los individuos que formamos parte de esta nación, para aportar una parte de nuestra riqueza, ingresos o recursos para hacerle frente a las necesidades sociales propias de cada esfera de gobierno citadas, pero eso sí, que se haga con justicia, bajo las máximas de equidad y proporcionalidad, respetando el principio de legalidad que debe regir todo acto de autoridad, para que la obligación contributiva tenga certeza en cuanto a sus elementos constitutivos, y para que los preceptos jurídicos en la materia reúnan las características de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, que en su esencia, haya igualdad, uniformidad y moderación de las cargas aplicables a cada persona física y moral, tomando en cuenta sus posibilidades económicas y liberando de las mismas a quienes alcancen esa excepción.

Consideramos que respecto a lo anterior, es necesario hacer algunas aclaraciones, en primer término, las contribuciones no sólo deben pagarlas los mexicanos, sino todos

aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean, y éstos determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos; por lo que se alcanza la convicción, que la obligación contributiva al ser general, obligatoria e impersonal, puede comprender a mexicanos y a extranjeros tal como se deduce del artículo 1º. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando su situación coincida con el hecho generador del tributo.

En segundo término que las contribuciones se destinen para el gasto público Federal, Estatal, del Distrito Federal y Municipal, entendiéndose por ello, que todos los ingresos públicos, vía contribuciones, sean enfocados correctamente a sufragar las atribuciones públicas, pues existen rubros muy específicos que nos revelan la esencia del gasto público como son la: educación, seguridad pública, seguridad social, salubridad, administración de justicia, defensa nacional, obras públicas, entre otros, todo bajo el principio de legalidad, para ese efecto se formulan anualmente los presupuestos de ingresos y egresos, y existe un sistema de contabilidad pública, que nos permite conocer su manejo.

2.- ELEMENTOS DE LA CONTRIBUCIÓN.

Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, es el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución, y por medio de ellos, se puede conocer: quienes son los sujetos activo y pasivo de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto y la tarifa aplicable a cada caso. Todos ellos tienen como denominador común el principio de legalidad que da certidumbre y fijeza al deber contributivo de los particulares.

Toda ley fiscal al establecer una contribución, para cumplir con los requisitos de certeza, esencialmente debe consignar los siguientes elementos:

- a) Sujeto.
- b) Objeto.

- c) Base.
- d) Tasa o Tarifa.

2.1.- SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

En la relación jurídica-tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son: el acreedor, que se le identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión, en atención al régimen jurídico mexicano, sólo existen tres sujetos, activos, representados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, el deudor del gravamen, es el sujeto pasivo, que en su esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.

El sujeto activo, ejerce la potestad tributaria del Estado, al establecer las contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales; debe interpretar dichas normas en la esfera de sus atribuciones legales; comprobar si se han acatado o no tales disposiciones, practicando diversas tareas de fiscalización, determinar y exigir la obligación fiscal, mediante el ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución; imponer sanciones por infracciones a los preceptos jurídicos tributarios; administrar los ingresos que obtenga por vías de derecho público y privado; así como otorgar exenciones y subsidios en los casos que procedan. Todo está comprendido como un aspecto toral del ejercicio de la actividad financiera del Estado.

Según Gian Antonio Micheli: “La Ley creadora del tributo debe indicar quienes son los sujetos activos revestidos con poderes de liquidación, de comprobación y de recaudación de los tributos; en otras palabras, de los poderes que se han designado en forma compendiada como de imposición, que se ejercitan por el Estado a través de los órganos

destinados para ello y que forman parte de la administración. Y también saber identificar plenamente quién es la persona física o moral que debe pagar la contribución cuando su situación se ajusta a la hipótesis normativa, conocido como sujeto pasivo"⁵.

El sujeto pasivo, al formar parte de una nación por el solo hecho de obtener ingresos, utilidades o detentar una riqueza en su territorio y consumir bienes y servicios, queda obligado legalmente a sufragar las tareas sociales, esto es, se trata de la persona que realiza el supuesto productor de la prestación fiscal, y puede ser por desarrollar actividades comerciales, industriales, prestación de servicios, que encuadren dentro de la hipótesis normativa, y que por esa circunstancia asume el papel de deudor del fisco, quedando obligado a pagar una cantidad en dinero o en especie, en tiempo y forma, que la ley fiscal establezca.

Concluyendo que existen dos clases de sujetos, los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo y el sujeto activo (acreedor), que puede ser la Federación, las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y los Municipios, y que tiene la facultad de exigir, al sujeto pasivo (deudor), el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

2.1.1.- EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.

El Sujeto activo, para Sánchez Gómez Narciso, es “el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; en esas condiciones, compete a la Federación, a las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y a los Municipios, como entidades jurídicas de Derecho Público, pueden ejercer el poder o autoridad del Estado para exigir legalmente el entero del gravamen dentro de su

⁵ GIAN ANTONIO, Micheli. Curso de Derecho Tributario. Traducido al español por Julio Banacloche, Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid España, 1975. pp. 185 y 187.

propia esfera de competencias, la finalidad que persiguen al emprender tal medida, está representada por la necesidad de cubrir el gasto público”⁶.

Los sujetos activos deben estar establecidos en la ley creadora del tributo, dichos sujetos estarán revestidos de los poderes de liquidación, comprobación, recaudación y administración de las contribuciones, en otras palabras, de la propia norma jurídica fiscal, se desprende en forma expresa, quienes son las autoridades fiscales Federales, Estatales y Municipales encargadas de aplicar en forma concreta los preceptos jurídicos relativos a la obligación fiscal, para lograr el entero respectivo, y en su caso aplicar las sanciones, los recargos y los gastos de ejecución que procedan en cumplimiento del ejercicio de la potestad tributaria y sancionadora del Poder Público.

Por otro lado Carrasco Iriarte Hugo, señala que “Los titulares de la potestad tributaria, en cuanto al ejercicio, operatividad y aplicación de las contribuciones, son los sujetos activos cuyas funciones fundamentales consisten, entre otras, en la determinación, liquidación, comprobación, fiscalización, cobro, recaudación y administración de las contribuciones, así como en la imposición de sanciones cuando los casos lo ameriten.”⁷

Señalando que los sujetos activos son:

a) La Federación, que lo realiza con apoyo de las dependencias siguientes:

- Sector central:

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Servicio de Administración Tributaria.

- Sector descentralizado:

- IMSS.

- INFONAVIT.

- ISSSTE.

- ISFAM.

- SAR.

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. op. cit. p.232.

⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. Segunda Edición. Editorial Iure Editores. México 2003. p.188.

Son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten, de conformidad con el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

b) Los estados, por medio de la Secretaría de Finanzas, tesorería de una entidad, etcétera, en algunos estados de la república existen las entidades paraestatales u organismos desconcentrados.

c) El Distrito Federal, por medio de la Secretaría de Finanzas, la Tesorería del Gobierno del Distrito Federal y la Comisión de Aguas.

d) Los municipios, por conducto de las oficinas recaudadoras o la Secretaría de Finanzas municipal.

De lo anterior se desprende que el sujeto activo de la obligación contributiva, siempre lo será el Estado (federación, estados o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

2.1.1.1.- SUJETO ACTIVO EN NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL.

Para poder determinar los sujetos activos de la obligación jurídico-contributiva en nuestra legislación, se debe analizar primeramente el contenido de los artículos 31 fracción IV, 40, 41 primer párrafo y 115 fracción IV de la Constitución Federal, los cuales al efecto establecen:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

“(…)

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

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo

concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.

“Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal...”

“(...)”.

“Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

“(...)”

“IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

“a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

“Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

“b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

“c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.
“(...)”.

De los preceptos anteriores, tenemos que en el sistema fiscal mexicano, son tres los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, los cuales son:

La Federación.

Los Estados o entidades federativas.

Los Municipios.

Lo anterior, en virtud de la organización política del Estado mexicano, existiendo los tres órganos de poder mencionados, en tal virtud y por la importancia de cada uno de estos, procedemos a su estudio en particular:

2.1.1.1.1.- LA FEDERACIÓN.

En México, el gobierno federal tiene facultades exclusivas y concurrentes según se desprende de lo dispuesto por el artículo 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución. Asimismo, los Estados Federales tienen facultades concurrentes y limitaciones positivas sobre ciertas materias específicas, conforme con lo dispuesto por los artículos 40, 117, fracciones III, IV, V, VI y VII y 118 de la Carta Magna.

Una consecuencia del sistema de gobierno establecido por nuestra Constitución Federal (artículos 39, 40 y 115), es que tanto el gobierno federal como los gobiernos de los Estados tienen poderes tributarios. La Constitución Federal establece la distribución de tales poderes, así como una concurrencia de poderes tributarios sobre todas las materias gravables o algunas de ellas.

El artículo 73 fracción VII de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión, facultad para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

En relación con el sistema de distribución de poderes tributarios, Quintana Valtierra Jesús, señala que “a partir de 1944 la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió tal aspecto y sentó las bases al establecer la siguiente jurisprudencia:

“La Constitución general no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (art. 73 fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73 fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (art. 117 fracciones IV, V, VI,

VII, y 118). Tesis jurisprudencial número 11, Apéndice al SF, 1965, parte primera, Pleno, pág. 42.

“Tengamos presente que la fracción VII aludida concede poder tributario ilimitado al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto, y que la fracción XXIX de dicho artículo 73 reserva ciertas materias a la federación. La Suprema Corte ha resuelto que:

“dentro del marco de nuestro sistema jurídico constitucional ha de entenderse que las autoridades legislativas de los estados legislan dentro del ámbito de su jurisdicción para todos aquellos sujetos y objetos que quedan comprendidos en ésta, sin que para la no aplicación de sus preceptos a personas y cosas que están sometidas a un régimen especial federal se haga necesaria la exención expresa correspondiente en un precepto concreto de cada ley local, ya que resultaría no sólo prolija sino incluso peligrosa la enumeración por el legislador de todas y cada una de las personas y actividades jurídicas que gozan de dicho régimen específico; enumeración esta que eventualmente podría resultar incompleta y dar con ello base a las autoridades ejecutoras de la ley local respectiva para hacer una aplicación indebida de ésta a sujetos y objetos no incluidos en la lista de exenciones por una omisión involuntaria del legislador.”⁸

Como lo señalo Quintana Valtierra Jesús, el artículo 73 fracción XXIX de nuestra Constitución confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación en algunas materias, entre las que figuran las siguientes:

a) En materia de comercio exterior; esto es, de importaciones y de exportaciones. Este rubro ha sido una fuente exclusiva de ingresos para la Federación desde la Constitución de 1824.

b) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del artículo 27 constitucional, relativos, en términos generales, a minería y petróleo. Una razón es que estos recursos son propiedad de la Nación y no de los estados, de modo que sólo el gobierno federal, en su calidad de representante de la Nación puede proteger adecuadamente el interés general a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.

⁸ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Segunda Edición. Editorial Trillas. México 1994. p. 41.

c) Otro campo exclusivo de tributación para el gobierno federal es el representado por las instituciones de crédito y sociedades de seguros. Los bancos, en sus diversas especialidades, son gravados por el impuesto sobre la renta y por el impuesto sobre adquisiciones de bienes inmuebles. Asimismo, las compañías de seguros son gravadas por el citado impuesto sobre la renta y con el impuesto sobre las primas que cobran, además de que conjuntamente con los bancos contribuyen al sostenimiento de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

d) Sólo el Congreso de la Unión tiene facultades para gravar los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Por lo común se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

e) Existe un grupo de impuestos especiales que son establecidos exclusivamente por el poder tributario federal:

- Energía eléctrica.
- Producción y consumo de tabacos labrados.
- Gasolina y productos derivados del petróleo.
- Cerillos y fósforos.
- Aguardiente y productos de su fermentación.
- Explotación forestal.
- Producción y consumo de cerveza.

f) Asimismo, existen facultades exclusivas para la federación en razón de estar prohibidas a los estados. Es decir, la Federación tiene poder fiscal exclusivo sobre aquellas materias o fuentes de tributación que la Constitución Federal, en sus fracciones III a VII y IX del artículo 117, prohíbe a los estados, y que pueden resumirse en: “Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención

se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice”.

La federación esta constituida por las diversas entidades territoriales que forman la República Mexicana, según los principios establecidos por la propia Constitución, llamado Pacto Federal, sometiéndose a la autoridad de un poder soberano superior, para la atención de todas las funciones propias del gobierno, no correspondientes a las entidades federativas, en virtud de que éstas por sí solas no podrían subsistir, uniéndose para dar origen a un ente superior, llamado Federación, con el objeto de que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y facultades que las entidades creadoras le otorgan y le reconocen, en los términos del artículo 40 constitucional.

2.1.1.1.2.- LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

En principio, los Estados que conforman la República Mexicana concurren con la Federación en un poder tributario general. Se trata de un principio tradicional plasmado en todas las constituciones estatales y que ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La opinión extendida y sostenida por la Corte y los tratadistas es que el fundamento de dicho principio, o sea el fundamento constitucional del poder tributario de los Estados, reside en el artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que “las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.”

En materia de tributación existe un poder tributario reservado a los estados, con fundamento en el artículo 115 fracción IV de la Constitución Federal, aún cuando la Constitución confiere algunos exclusivos a la Federación. Es doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a aquélla y varias otras prohibiciones a los Estados.

Nosotros consideramos que el poder tributario de los Estados se encuentra fundado en diversos preceptos constitucionales, en particular de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de nuestra Carta Fundamental, la cual señala que “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

Es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los mismos, puesto que es universalmente reconocido que la soberanía implica el poder de tributación y que la falta de éste equivale a ausencia de soberanía.

Además, de acuerdo con las prohibiciones establecidas en el artículo 117 constitucional, fracciones III a VII y IX, significa que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, que la Constitución Política ha debido restringir en algunas materias.

Otro fundamento constitucional para la facultad del poder tributario de los Estados se encuentra en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, que obliga a los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, no sólo de la Federación sino de los Estados y Municipios en que residen los contribuyentes.

La fracción I del artículo 118 constitucional dispone que los Estados, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, tampoco pueden establecer derechos de tonelaje,

ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

A juicio de Quintana Valtierra Jesús, este precepto se encuentra en abierta contradicción con la fracción XXIX, apartado primero del artículo 73 constitucional, que concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para establecer contribuciones sobre el comercio exterior, así como con el primer párrafo del artículo 131 de dicha ley fundamental, dispone que “es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional.” Por que, sí es facultad privativa de la Federación el establecimiento y aplicación de tal gravamen; según el artículo 131, ni aún con el consentimiento del Congreso de la Unión, los Estados pueden establecer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones. Por ello él estima que la fracción I del artículo 118 citado es un residuo de la Constitución de 1857, que por error se copió al redactarse la de 1917, y que en las sucesivas reformas se ha olvidado derogar o bien corregir.

Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación, libres y soberanas, en lo que toca a su régimen interior, es decir, en su extensión política territorial, sin que en ningún caso contravengan el pacto federal.

2.1.1.1.3.- LOS MUNICIPIOS.

A la autonomía política que debe tener el Municipio como un verdadero ente político ha de corresponder una autonomía financiera. Ello no quiere decir que sea ésta una autonomía absoluta y que las finanzas municipales no deban coordinarse con las del Estado al que pertenece.

Entre los Municipios y su Estado, y entre ellos y la nación existen vínculos de solidaridad. Las finanzas públicas de las tres entidades deben desarrollarse de forma armónica y con recíproco respeto dentro de sus propios niveles. Además, ha de existir el

apoyo y la cooperación de los tres niveles de gobierno, sobre todo de parte de los más fuertes en beneficio del más débil, que es el Municipio.

En materia de finanzas públicas Estatales, en virtud de la facultad legislativa que les corresponde, son los Congresos de los Estados los que tienen el ejercicio del poder tributario, con las limitaciones que se han establecido en la Carta Magna, pero dentro de un régimen de autonomía Estatal.

En su artículo 115, fracción IV, la Constitución Política de la República dispone que “Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.”

Evidentemente, entre dichas contribuciones figuran, en lugar principal, los impuestos, que son las contribuciones que deben pagarse sin que a ese pago corresponda ninguna actividad específica estatal a favor del contribuyente.

La situación actual que establece el artículo 115 constitucional, reformado y adicionado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1983, y gracias a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso Constituyente permanente, ya no deja en manos de las legislaturas de los Estados la identificación y señalamiento general de las contribuciones que debe recabar el Municipio. Esto implica para él, una menor dependencia respecto de la Legislatura Estatal.

Podemos definir al Municipio como la célula de la organización política del Estado mexicano, al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades federativas. Éste, se manifiesta como una serie de pequeñas porciones territoriales cuyo conjunto integran una entidad federativa, y su objeto es dotarlos de autoridad, para que localmente puedan atender y resolver los servicios primarios de la comunidad, como lo son el de policía, agua, alcantarillado, drenaje, pavimentación, alumbrado, etc.

De estos tres entes, que son los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, únicamente la Federación y los Estados tienen ejercicio pleno o material del poder fiscal, el cual se materializa a través del Poder Legislativo, único órgano facultado para expedir leyes en materia fiscal, correspondiendo a las Legislaturas de los Estados, expedir las leyes correspondientes a los Municipios, por carecer éstos de Poder Legislativo.

2.1.1.2.- OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS ACTIVOS.

En armonía con el pensamiento de Ernesto Flores Zavala, las obligaciones del sujeto activo son de dos clases, conocidas como: principales y secundarias.

“Las principales, consisten en la percepción o cobro de la obligación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado cumplir con su respectiva obligación consecuente de la mencionada relación contributiva. Si el fisco deja de cobrar un tributo, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la Ley Ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto de los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho exima de una contribución a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar dicha percepción puede ser en consecuencia causa de responsabilidad por los daños que pueda causar.

“En efecto, el cobro de los tributos por el sujeto activo, ya sea la Federación, las Entidades Federativas o Municipios debe cumplirse dentro de los plazos, condiciones y momentos estatuidos por los preceptos jurídicos relativos, sobre todo cuando dicho entero no se hizo en tiempo y forma por el sujeto pasivo dentro del lapso que le marca la ley, porque el artículo 28 de la Constitución Política Federal prohíbe la exención de impuestos

en los casos y condiciones que se contengan en la misma norma contributiva, y para que haya eficacia en cuanto a la generalidad, obligatoriedad e impersonalidad de sus alcances materiales o de su propia naturaleza intrínseca.

“Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria, imponer sanciones por infracciones a las mismas normas para evitar posibles evasiones contributivas. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

“a) Obligaciones de hacer, como por ejemplo, proceder al registro o empadronamiento de los contribuyentes con los datos correctos, completos o necesarios; determinar la existencia del crédito fiscal, fijarlo en cantidad líquida, dar las bases de su liquidación, ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución cuando así proceda fundando y motivando todas las etapas del procedimiento respectivo, imponiendo las sanciones y los demás accesorios legales que procedan en una forma circunstanciada, practicar visitas de inspección y otras actividades relacionadas con la fiscalización contributiva.

“b) Obligaciones de no hacer, consisten en no contrariar la norma jurídica fiscal, para la validez del principio de legalidad que rige toda la actividad financiera del Estado, y sobre todo la que se relaciona con el ejercicio de su potestad tributaria, por ejemplo no abstenerse de ciertos trámites cuando no se haga el pago de una contribución, cobrar las prestaciones en cantidades inferiores a las que realmente corresponde pagar al sujeto pasivo, o bien exentarlo de las mismas en forma indebida, no otorgar permisos de elaboración de ciertos productos a los causantes que los necesiten si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas; no otorgar licencias, hacer registros de contribuyentes, expedir constancias de no adeudo de tributos sin haberse llenado las formalidades legales en la materia, ejercitar extemporáneamente las facultades de comprobación y determinación de un impuesto, cuando ya se configuró la caducidad, exigir una contribución cuando ya operó la prescripción de la misma.”

En virtud de lo anterior se concluye, que la obligación principal de los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello, que son las oficinas recaudadoras y que de acuerdo con la estructura del sistema fiscal mexicano, los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos que tienen a su cargo, además de la función recaudatoria, las complementarias que son las de control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales.

2.1.2.- EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.

Una vez, que se han realizado los presupuestos de hechos previstos en un mandato legal y en consecuencia se genera una contribución, al configurarse las circunstancias, actos, operaciones, actividades o tareas generadoras de la obligación fiscal, hay un sujeto pasivo, que es el individuo comprometido a enterar el gravamen que ha nacido de hecho y por derecho, y que por lo mismo debe cumplir con la presentación de sus declaraciones, manifestaciones, avisos, determinación del tributo y hacer su pago dentro del plazo, condiciones y con los demás requisitos que le finca la ley, para que no se de margen a la evasión fiscal, que no deja de ser perjudicial a los intereses del Estado.

En todas las leyes tributarías de cada esfera de gobierno de nuestro país, tanto en las de carácter procedimental, como las substantivas o materiales, es visible y entendible, quienes son los sujetos pasivos de la obligación contributiva, tanto los que adquieren la responsabilidad directa, como la solidaria, para efectos de lograr controlar, retener, enterar, garantizar y pagar ya sea un impuesto, un derecho o una contribución especial, y por ello es deber de toda la colectividad enterarse por sí mismos o por medio de sus representantes legales, cuales son sus obligaciones y derechos ante el fisco de todas las esferas de gobierno, por el desarrollo de sus actividades comerciales, profesionales, industriales, o de

otra índole, o por los ingresos, ganancias o bienes que perciben, para no incurrir en una infracción fiscal.

La legislación fiscal mexicana no define expresamente lo que debemos entender por sujeto pasivo, sino que hace referencia a los particulares, ciudadanos o gobernados, los agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (antes causantes), quienes deben contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales respectivas.

Sin embargo, del concepto de obligación contributiva o tributaria, que es el vínculo en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, se tiene que la calidad de sujeto pasivo recae esencialmente en los contribuyentes, ya sean éstos personas físicas o personas morales, por excepción en la Federación cuando las leyes lo señalen expresamente y a los Estados extranjeros en caso de no reciprocidad.

2.1.2.1.- CONCEPTO DE SUJETO PASIVO.

Sánchez Gómez Narciso, señala que “el sujeto pasivo, es la persona física y moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal conducente a ese deber.”⁹

Carrasco Iriarte Hugo, manifiesta que “No todos los ordenamientos legales hacen referencia al concepto jurídico de contribuyentes, que son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. En la doctrina se le conoce como el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.”¹⁰

⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p. 232.

¹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p.192.

Además los clasifica de la siguiente forma:

- a) Sujeto jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos.
- b) Sujeto económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se le traslada la carga impositiva.
- c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda de otro, mas no tienen una obligación fiscal directa.

Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

Si bien es cierto que la legislación fiscal no hace referencia expresa al sujeto pasivo como tal, sí establece quiénes caen dentro de esa categoría. Al efecto, el artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación, establece que:

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

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

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”.

Del contenido del artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación, se tiene que existen las siguientes clases de sujetos pasivos para efectos fiscales, a saber:

- Las personas físicas. Es decir todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.

- Las personas morales. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.

- La Federación, los Estados y los Municipios, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.

- La Federación, los Estados y los Municipios, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.

- Los establecimientos públicos u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.

- Las naciones extranjeras, cuando en ellas el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.

- Sujetos pasivos exentos. Aquellos a los cuales, por disposición de la ley, se les exime de pagar las contribuciones que les corresponda total o parcialmente, mas no así las obligaciones derivadas de la relación fiscal.

Se adquiere la calidad de sujeto pasivo o contribuyente, cuando se realizan los hechos o situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como generadoras de obligaciones contributivas o tributarias, de conformidad con el primer párrafo del artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, que viene a ser lo que se denomina causación o nacimiento de la obligación contributiva o tributaria.

2.1.2.2.- CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS.

El Derecho Fiscal, hace una clasificación de sujetos pasivos, llevando como propósito principal determinar, recaudar y enterar la obligación contributiva cuando se ha producido en la realidad social, evitando de esta manera el fenómeno de la evasión fiscal.

La clasificación surge del enlace jurídico que se da entre el sujeto pasivo principal o directo de la obligación contributiva y de terceras personas que tienen un vínculo contractual, familiar, patrimonial o de otra especie con ese deber, y estas últimas se les

identifica como agentes de control, de recaudación, verificación o simplemente asumen el papel de responsables solidarios con aquél, esto es, con el deudor principal, para que por indicaciones legales se determine y entere oportunamente la prestación fiscal.

La responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene, de distintos conceptos: bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecta objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Entre las clasificaciones que al respecto ha elaborado la doctrina, se encuentran las siguientes: “Clasificación de Jarach. Afirma que existen las siguientes categorías de responsabilidad: a) Responsable contribuyente, es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal, que también se le conoce como sujeto pasivo directo o principal; b) Responsable por sustitución, es aquél, que en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante el, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, como es el caso de funcionarios públicos, magistrados, jueces, notarios, retenedores del tributo, etc.; c) Responsable por garantía, se trata de la persona que se encuentra en posesión de un bien afectado a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario en nombre del deudor principal; d) Responsable solidario adquieren ese carácter las personas físicas y morales cuya situación coincide con la obligación fiscal, ya sea por sucesión y por representación, caso de los herederos, donatarios universales padres o tutores en relación a los menores, o representantes de empresas; etc.

“Clasificación de Pugliese, habla de sujetos pasivos en relación al origen de la deuda, con las siguientes categorías: 1. Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa, se trata de la persona que dio nacimiento con sus actos o actividades al nacimiento del crédito fiscal, incluyéndose al sucesor de una herencia, al legatario o donatario a título

universal; así como a las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son resultado de fusión. 2. Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad directa y solidaria, tal es el caso de los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la administración pública tanto de la parte que a cada uno de ellos le corresponde pagar, como de la parte de los demás coherederos o copropietarios respecto de un mismo tributo. 3. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, esta categoría es desconocida por nuestra legislación según lo sostiene Margáin Manautou, la tiene aquél que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él. Se trata del padre de familia que debe responder de la obligación contributiva a su cargo y la que corresponde a su hijo y esposa. 4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, tal es el caso de los funcionarios, notarios, magistrados, portadores, retenedores, que deben determinar y enterar el monto del gravamen ante el fisco en nombre del sujeto pasivo directo, porque en caso contrario ellos deben cargar con esa obligación de su propio patrimonio. 5. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, aquí encontramos a las personas físicas y morales que asumen ese papel tanto en forma voluntaria, como de manera obligatoria, sustituyendo al deudor directo o principal para el cumplimiento de esa prestación, como es el caso de los patrones que retienen el impuesto en nombre de sus trabajadores, o las terceras personas que se comprometen ante el fisco a garantizar y pagar el tributo por cuenta del deudor primitivo. 6. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva, dentro de este caso, se encuentran comprendidos los que adquieren bienes muebles, inmuebles, negociaciones afectadas al pago de crédito fiscal insoluto, que el obligado directo no pago cuando era el propietario de esos bienes, y tal obligación se garantiza con los muebles o inmuebles y negociaciones que dieron origen a la contribución, de allí su nombre, de responsabilidad objetiva.

“Andreozzi clasifica a la responsabilidad de los sujetos pasivos en directa o indirecta, la primera la asume la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria, que por diversas causas adquiere la obligación, y la indirecta está a cargo de la persona que no intervino en su creación, pero que adquiere la responsabilidad tributaria por mandato legal.

Clasificación de Joaquín B. Ortega citada por Emilio Margain Manautou, “es la siguiente: a) Agentes de liquidación, son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de formular la liquidación de créditos tributarios por los que no tengan responsabilidad directa, es el caso de las autoridades fiscales que determinan y liquidan el impuesto predial y las contribuciones de mejoras, etc.; b) Agentes de retención, son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de descontar de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dicha obligación, tal es el caso de los impuestos sobre sueldos, honorarios o utilidades; c) Agentes de recaudación, son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada al fisco, como son los impuestos sobre el consumo de energía eléctrica, artículos de lujo, gasolina y sobre bienes, servicios o relativos al consumo; y d) Agentes de verificación, son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no autorizar los actos o contratos que se celebren ante ellos, sin la previa comprobación de que los créditos fiscales directamente relacionados con esos actos, han sido pagados, tal es el caso de los notarios públicos, registradores de la propiedad y jueces”¹¹.

Del contenido de los artículos 1º. y 26 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que existen las siguientes clases de sujetos pasivos, a saber:

Sujetos pasivos directos o por deuda propia. Son las personas físicas o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos del Estado, de acuerdo con las leyes fiscales respectivas; son quienes realizan directa o personalmente los hechos o situaciones jurídicas previstas como generadoras de la obligación contributiva o tributaria.

Sujetos pasivos indirectos o por deuda ajena. Se les llama también responsables solidarios; son todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago del crédito fiscal, a cargo del sujeto pasivo directo, ya derive dicha responsabilidad por sustitución, por solidaridad u objetiva.

¹¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967, pp. 258 a 261.

Sujetos pasivos exentos. Son aquellos que por disposición de la ley, se les exime o se les libera parcial o totalmente de pagar la contribución respectiva, no obstante haber realizado los hechos o situaciones jurídicas generadores de la obligación contributiva o tributaria, quedando obligado únicamente a presentar los avisos, declaraciones o manifestaciones que exijan las disposiciones respectivas.

Sujetos no comprendidos dentro del supuesto gravado por la ley fiscal. Son aquellos que la conducta o acto que realizan, no encuadra dentro de lo previsto por la ley como generadora de la obligación fiscal.

2.1.2.2.1.- SUJETO PASIVO DIRECTO.

Es la persona física o moral, nacional o extranjera, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, ya sea por obtener ingresos, por percibir las utilidades, por configurar los actos, contratos u operaciones que dan nacimiento a la obligación contributiva, y porque ese proceder o circunstancia se ajusta a lo expresamente enmarcado en una hipótesis normativa fiscal, por esa razón se le denomina, sujeto pasivo principal o directo, porque sobre su persona recae el deber contributivo, al quedar obligado por mandato legal a aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias a favor del Estado para sufragar el gasto público, esa situación del individuo también se le conoce como "causante", ya, que al llevar a cabo directamente las operaciones que propician el gravamen, el fisco debe identificarlo claramente para que en tiempo y forma y conforme a una ley se haga el entero del gravamen, ante la oficina respectiva, y en caso de incumplimiento el Estado debe ejercitar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución hasta lograr el entero respectivo, por el solo hecho de tener el papel de contribuyente.

2.1.2.2.2.- SUJETO PASIVO INDIRECTO.

La doctrina mexicana clasifica a los sujetos pasivos indirectos de la obligación contributiva, de la siguiente forma:

a) Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria, es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente, la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente una norma jurídica.

Ese vínculo entre el sujeto pasivo directo y el sujeto pasivo solidario puede ser una consecuencia de la relación laboral, por la celebración de actos o contratos sujetos a normas de derecho público o privado, por poseer o administrar bienes muebles, inmuebles, negociaciones; también asumen esta responsabilidad los contadores públicos en relación con la empresa que representa, los jueces, notarios, registradores, mandatarios, gerentes o administradores en relación con los actos, certificaciones, documentos o actos que efectúen en nombre o a favor del deudor principal de la contribución.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria, consiste en que los sujetos pasivos respectivos quedan obligados ante las autoridades fiscales en los mismos términos que el sujeto pasivo directo, respecto de una contribución originalmente fincada a nombre de este último, y que por lo tanto debe responder si el segundo no cumplió o se omitió el pago con cierta imputación a ambos sujetos pasivos.

La responsabilidad solidaria en la actualidad es la que contempla el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para referirse a los diversos casos de terceras personas que deben retener, enterar, controlar o colaborar con el fisco para que el sujeto pasivo principal cumpla correctamente y en su oportunidad con el pago de la contribución, y en dicho precepto se pueden apreciar otras clases de responsabilidad que tanto la doctrina como la

legislación han reconocido, como son: la sustituta, en garantía, la objetiva, mixta, o la propiamente conocida como "solidaria".

Por esa razón llegamos a la convicción, de que, nuestro sistema jurídico fiscal federal, sólo reconoce dos clases de sujetos pasivos, que son: el sujeto pasivo directo o principal, que es aquella persona que ha dado origen a la configuración de la hipótesis normativa, por los actos o actividades que realiza, y que por tal motivo debe pagar el tributo respectivo; y sujeto pasivo con responsabilidad solidaria que es la persona física o moral que por diversas circunstancias de hecho y de derecho, queda obligada ante el fisco a pagar una contribución en nombre del deudor principal ya sea por tener el deber de retener y enterar el gravamen respectivo, o simplemente porque la ley lo obliga a proporcionar la información correcta, completa y necesaria para determinar, liquidar y pagar una obligación fiscal.

b) Sujetos pasivos con responsabilidad substituta. Es aquella persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones a los que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la ley la obligación de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico. La responsabilidad substituta puede presentarse en dos casos que son: 1. El que se obliga ante el fisco voluntariamente con el deudor principal para garantizar y pagar el monto de una contribución, que también se le conoce como responsabilidad solidaria asumida por tercero que demuestra su idoneidad y solvencia económica, para responder en nombre del sujeto pasivo directo de un impuesto, de un derecho o de una contribución especial, hasta por el monto de la misma, y que en la legislación fiscal viene a constituir una de las formas de garantía del interés fiscal. 2. El tercero que asume esa responsabilidad por mandato legal, que también se le llama responsabilidad por control en la fuente de origen del ingreso, que es el caso, del pago de sueldos o salarios, honorarios profesionales, el patrón hace las veces de sustituto al retener y enterar el impuesto causado en nombre del

trabajador o profesionista que tiene el carácter de sujeto pasivo principal, también la obligación de los fedatarios y funcionarios públicos.

c) Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva, dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber contributivo.

Esta responsabilidad recibe ese nombre, en atención a que se fija en función, de un objeto, vehículo, inmueble, mueble o empresa que dio motivo a la contribución; por consiguiente, la responsabilidad debe hacerse efectiva aún en contra de la voluntad de la persona que aparezca como propietaria de ese bien u objeto en el momento en el que la acción recaudadora es ejercitada por el fisco, independientemente de que el hecho generador se haya configurado con anterioridad a la adquisición del mismo inmueble o mueble de que se trate.

2.1.2.2.2.1.- RESPONSABLES SOLIDARIOS.

Por responsabilidad solidaria debemos entender la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo. De esta definición se desprenden las siguientes características:

- Responsable solidario, lo puede ser una persona física o moral, mexicana o, extranjera.

- Para que se presente la responsabilidad solidaria, debe existir una relación jurídica entre el sujeto pasivo directo, y el responsable solidario, ya sea de orden laboral, civil, mercantil.

- El responsable solidario está obligado para con las autoridades fiscales, en los mismos términos y hasta por el monto del crédito fiscal que corresponda al sujeto pasivo directo.

- La justificación de la responsabilidad solidaria, es de que permite al fisco elegir indistintamente entre el obligado solidario y el contribuyente, para exigirle a cualquiera de los dos el importe de la contribución de que se trate.

- La responsabilidad solidaria sólo puede existir por disposición expresa de la ley o porque se asuma voluntariamente.

- El responsable solidario que haga el pago de una contribución, tiene el derecho de recuperar su importe, demandando su cobro al contribuyente directo.

- La responsabilidad solidaria puede comprender los accesorios, con excepción de las multas. Sin embargo, los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala los casos o supuestos en los cuales se determina la responsabilidad solidaria para efectos fiscales.

2.1.2.3.- OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS.

El sujeto pasivo principal o directo, tiene dos clases de obligaciones, que son: principales y secundarias.

La obligación principal básicamente es una sola y consiste en pagar en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como un deber fundamental para con los altos fines del Estado, que consisten en costear los gastos públicos.

Las obligaciones secundarias, pueden ser: de hacer, de no hacer y de tolerar.

a) De hacer, fundamentalmente representan el punto inicial del cumplimiento del deber contributivo por parte de la persona física y moral que aparece como sujeto pasivo principal o directo de un impuesto, derecho o contribución especial, tales como: registrarse o empadronarse ante la oficina fiscal respectiva dentro del plazo, modalidades y condiciones estatuidas en un precepto jurídico, para quedar plenamente encuadrado como tal; dar aviso a la oficina que corresponda sobre el cambio de giro, traslado, clausura, traspaso de un negocio o establecimiento; presentar las declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la Hacienda Pública; llevar los libros de contabilidad previstos en la ley; expedir facturas, notas de venta, comprobantes de pago y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos; retener y trasladar el monto del gravamen a terceras personas cuando así proceda y hacer el entero ante el fisco en forma correcta y oportuna, etc.

b) Obligaciones de no hacer, prácticamente ello se refiere a no contrariar los preceptos jurídicos en la materia, ya sea por dolo, mala fe o por ignorancia para no ocasionarle daños patrimoniales al Estado en el rubro de ingresos públicos; por ejemplo, no cruzar la línea fronteriza o divisoria internacional, sino por los puntos o lugares autorizados legalmente, no alterar los registros contables, notas de venta ú omitir ese tipo de documentos o constancias; no abstenerse de registrarse, de presentar manifestaciones, declaraciones, avisos, cambio de giro, traslado o traspaso de un negocio, establecimiento, acto, contrato, u operación generadora de la obligación contributiva; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados de la documentación que demuestre el pago de la contribución; no alterar o destruir los sellos, marbetes, envolturas y demás medios de control fiscal o abstenerse para adquirirlos adherirlos en los envases o empaques respectivos; no incitar a otros sujetos pasivos o a la colectividad a una negativa para el cumplimiento del deber contributivo, desorientarlos o inducirlos a incurrir en el engaño, la mentira o la abstención de pago para evadir un tributo entre otros casos.

c) De tolerar, se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarías, para comprobar si se ha cumplido o no con el deber fiscal, y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal, por ejemplo, la práctica de visitas de inspección en libros, locales, negociaciones, fábricas, documentos, bodegas propiedad del causante o de terceros. Lo que significa que el contribuyente debe colaborar con el fisco para que se atiendan y desarrollen correctamente dichas verificaciones, no poniendo obstáculos u oponerse a la orden respectiva, porque en caso contrario se puede hacer uso de la fuerza pública para que la autoridad competente pueda cumplir fielmente su cometido en lo concerniente a medios de control fiscal.

Obligaciones de los terceros, son las que corresponden a las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo directo o principal ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben de colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución, en observancia de las prescripciones normativas en la materia.

En ese particular Flores Zavala asienta, “que los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, solo pueden tener obligaciones secundarias que son las mismas que ya han sido señaladas para el sujeto pasivo, como: de hacer, de no hacer y de tolerar, del primer ejemplo, es el caso de particulares que están obligados con el deudor principal a presentar declaraciones en su nombre, retener y enterar obligaciones fiscales, llevar la contabilidad de un negocio; los notarios y Jueces que actúan por receptoría que deben determinar, retener y enterar una obligación fiscal, lo mismo los funcionarios y empleados públicos tienen que cuidar el pago de tributos antes de hacer un registro o certificación de un acto o contrato, y por lo mismo no deben quebrantar las normas jurídicas relativas a esas obligaciones de hacer, y en su caso permitir la práctica de inspecciones fiscales, relacionadas con las obligaciones de tolerar”¹².

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México 1985. pp. 60 a 61.

Por otra parte consideramos, que si bien es cierto que es frecuente que los terceros que adquieren una responsabilidad solidaria, es indiscutible que la ley los obligue a respetar las obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, conocidas como secundarias; también lo es, que en el supuesto que omitan tales deberes, tienen que afrontar de su propio patrimonio o riqueza pagar el monto del gravamen, con sus accesorios legales, o bien a estos les corresponde enterar sólo la multa y al contribuyente la suerte principal y demás accesorios para evitar de esta manera caer en el fenómeno de la evasión fiscal.

Como obligaciones de hacer de los terceros cabe expresar las siguientes: presentar las declaraciones, manifestaciones y avisos que les ordene la norma jurídica, expedir los documentos, las constancias, las certificaciones previo pago de las contribuciones respectivas; determinar, retener y enterar los tributos en nombre del sujeto pasivo principal; llevar la contabilidad, las facturas, comprobantes de operaciones sobre ingresos y egresos de un negocio o establecimiento, cuando tengan esa responsabilidad a su cargo; hacer los pagos provisionales y definitivos con las declaraciones conducentes ante la oficina fiscal correspondiente en forma correcta, completa y oportuna en nombre del contribuyente; los representantes legales, mandatarios, gerentes, directores o administradores de negocios, empresas no residentes en el país deben cumplir con todas las obligaciones jurídicas que asuman ante el fisco; los adquirentes de negociaciones, bienes muebles e inmuebles deben pagar el tributo que no haya sido cubierto por el anterior propietario de los mismos en forma solidaria; garantizar las obligaciones contributivas en nombre del sujeto pasivo principal cuando así se los imponga la ley.

Las obligaciones de no hacer de terceros, son entre otras, las siguientes: no alterar registros contables, notas de venta, facturas con el fin de evadir una obligación fiscal; no abstenerse de presentar declaraciones, manifestaciones, avisos o de realizar el pago, cuando deban hacerlo dentro de las condiciones, plazos, formas y oficina que corresponda; no hacer: certificaciones, dar fe pública, realizar inscripciones de actos, contratos, documentos sin haber pagado previamente el monto de las contribuciones que se hayan causado por cuenta del sujeto pasivo; no deben transportar bebidas alcohólicas, mercancías, insumos, personas o cosas si no se tienen las autorizaciones respectivas o los comprobantes que

amparen el pago de impuestos o derechos de que se trate; no deben desorientar o incitar al sujeto pasivo a evadir el cumplimiento de su deber fiscal.

Las obligaciones de tolerar de las terceras personas, están representadas por actos de fiscalización que deben cumplir las autoridades Hacendarías, para comprobar si se ha determinado una obligación fiscal, si se ha formulado la liquidación respectiva o si se ha hecho en forma correcta y oportuna el entero del gravamen, mediante la cooperación y apoyo que deben brindarles los sujetos pasivos, para que se desahoguen las visitas de inspección fiscal, en eso estriba la esencia de dichas obligaciones.

Los mencionados deberes de terceros encuentran su respaldo en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que estatuye los diversos supuestos de las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria de la obligación fiscal.

En virtud de lo anterior concluimos que la obligación esencial de los sujetos pasivos de la obligación contributiva, es la de pagar oportunamente las contribuciones a su cargo. Las obligaciones complementarias de la de pago, son las derivadas de la relación fiscal, como lo son las de hacer, no hacer y tolerar, así mismo las obligaciones de los sujetos pasivos directos o por deuda propia, son las mismas para los sujetos pasivos indirectos o por deuda ajena o responsables solidarios, en los términos que establezcan las leyes respectivas.

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

Las personas que hagan los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sueldos, deberán solicitar la inscripción de los

contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, el cuál es un órgano desconcentrado de ésta, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la Ley del Servicio de Administración Tributaria, llevará el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- Llevarán sistemas y registros contables, reuniendo los requisitos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

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

- Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

- Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

La contabilidad se integra por los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los siguientes requisitos:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que

tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
- Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Dichos comprobantes podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el reglamento del Código Fiscal de la Federación. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta del

contribuyente, salvo los percibidos del público en general, podrán expedir comprobantes que, sin reunir todos los requisitos a que se refiere el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, permitan identificar el bien o servicio de que se trate, el precio o la contraprestación pactada y señalar en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan, debiendo estar, además, debidamente foliados.

2.2.- OBJETO.

Carrasco Iriarte Hugo, menciona que “el objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco. Al igual que en materia civil, en la obligación el objeto fiscal atañe a los aspectos siguientes:

“a) Dar. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

“b) Hacer. consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.

“c) No hacer. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo expedir comprobantes fiscales sin que cumplan los requisitos exigidos por las leyes.

“La obligación fiscal tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, en cuanto que ella sirve de base o medida para aplicar una contribución. Así, cabe comentar que hay tres formas esenciales, que pueden asumir el objeto del tributo:

“- La posesión de la riqueza, o sea, el capital.

“- La capacidad para adquirir riqueza, es decir, la renta.

“- El gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo.”¹³

¹³ Ibidem. p.191

Sánchez Gómez Narciso, señala que “el objeto de las contribuciones, es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.”¹⁴

El objeto esta constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva. También se le conoce como hecho imponible. Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como generadora de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o de mejoras, y que por lo mismo una persona física o moral se ve obligada a pagar cualquiera de los tributos referidos, y esa circunstancia puede ser la percepción de un salario, de honorarios, la obtención de una herencia, de un premio, de utilidades, intereses, créditos, por la venta de bienes muebles o inmuebles, la asistencia técnica, profesional, por la fabricación de bienes, satisfactores o insumos, o por los beneficios o ventajas que nos brinda el Estado por los servicios públicos que presta a la colectividad, o aprovechar y disfrutar sus bienes del dominio público. El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

2.3.- BASE.

Para Sánchez Gómez Narciso la “Base de la contribución, que también se le llama en algunos casos unidad fiscal, es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario, como puede ser: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el número de litros producidos de alguna sustancia, las utilidades obtenidas conforme a la ley, el valor de los bienes muebles o inmuebles gravados, el porcentaje de kilogramos de insumos, artículos o bienes elaborados. Y ello debe corroborarse con los registros contables, notas de venta, facturas, avalúos practicados, con el valor comercial de los bienes, servicios o actos gravados. Si se trata del cobro de derechos la base puede ser el precio de los servicios prestados a los particulares, el valor de los bienes del dominio del

¹⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p. 233.

Estado que sean la causa de los mismos, o el costo del financiamiento de obras y servicios públicos si se trata de aportaciones de mejoras o de seguridad social.”¹⁵

Esta representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de libros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.

2.4.- TASA O TARIFA.

Sánchez Gómez Narciso, manifiesta que ”La cuota o tarifa de las contribuciones, es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, un tanto al millar, por salario mínimo general, una cantidad de dinero en concreto, y que puede darse mediante listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base, la cual puede ser variable, diversificada, progresiva, fija, de derrama, en todos los casos debe buscarse el respeto a las garantías constitucionales de equidad y proporcionalidad.”¹⁶

La tasa esta representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución, 10 por ciento, 15 por ciento. La tasa se puede clasificar en dos, las cuales son:

Tasa Fija: Es el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución, cuando un sujeto pasivo realiza el hecho generador de la contribución.

Tasa Móvil: Son diferentes porcentajes que se aplica a la base de la contribución y varia de acuerdo a donde se realice la actividad.

¹⁵ Idem.

¹⁶ Idem.

La tarifa esta constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría. En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

CAPÍTULO II. TIPOS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

1.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Hay que destacar, en primer lugar que el Código Fiscal de la Federación no contiene una noción de responsable tributario que establezca el alcance de la obligación de éste.

Sin embargo, las distintas fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que establecen los supuestos de responsabilidad tributaria, sí se ocupan de determinar el alcance de dicha responsabilidad. Por ejemplo, algunas de sus fracciones, en la parte conducente señalan lo siguiente:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

“III... por las contribuciones que debieron pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión.
...por las contribuciones causadas o no retenidas.... así como por las que debieron pagarse o enterarse... en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen...

“IV... respecto de las contribuciones que se hubieran causado... en la negociación... sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

“V... hasta por el monto de dichas contribuciones.

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

“X... de las contribuciones que se hubieran causado... por la sociedad... en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma... sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social...

“XI... el impuesto sobre la renta causado...

“XV... el monto de las contribuciones que se omitan.

“XVII... las contribuciones que se hubieran causado... en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la (asociación en participación)... sin que

la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate”¹⁷.

En virtud de dicho artículo, el alcance de la responsabilidad se reduce al importe de las contribuciones causadas¹⁸ y que no fueron pagadas en su oportunidad (fracciones III, IV, V, VI, X y XV). Sin embargo, se observa también que en las fracciones III, IV, X y XVII, la responsabilidad se limita a un determinado valor. Finalmente, el alcance de la responsabilidad se reduce aún más en la fracción XI, pues sólo se pretende asegurar una contribución en particular, esto es, el impuesto sobre la renta causado.

El reclamo de la hacienda pública sobre el responsable solidario debe, en principio, concretarse a lo que cada supuesto de responsabilidad determine, pues en dicho supuesto vienen consideradas las circunstancias de hecho que toma en cuenta el legislador con fines de asegurar la correspondiente prestación tributaria.

No obstante ello, el último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación dispone literalmente lo siguiente: “La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios”.

Lo cual significa, entonces, que el alcance de la responsabilidad fijada particularmente en cada supuesto legal, sufre la agregación de los llamados “accesorios”.

Para determinar cuáles son esos “accesorios”, debe acudir al último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, puesto que este precepto señala expresamente que: “Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas”.

¹⁷ Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal. Editorial Porrúa. México 2000. pp. 142-143.

¹⁸ Las contribuciones son, según el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras (contribuciones especiales) y los derechos.

Por lo tanto, la responsabilidad solidaria prevista en el Código Fiscal de la Federación alcanza a las contribuciones y a los accesorios de éstas, que haya generado el propio responsable. Por lo cual consideramos que el responsable tributario sólo debe responder de los accesorios (recargos, multas o gastos de ejecución) que él haya generado, más no de los que haya provocado el contribuyente, pues si no fuera así, se estarían reclamando accesorios quien no incurrió en mora, no cometió infracción y no fue sometido al procedimiento administrativo de ejecución.

1.1.- CONCEPTO.

El legislador mexicano no da un concepto de responsable tributario¹⁹, así como tampoco una descripción que permita obtener los caracteres generales de dicha figura, sino que, uniendo todos los supuestos de responsabilidad en una sola idea, que es la responsabilidad solidaria, se concreta a designar con tal carácter a distintos sujetos que, al ser tan distintos y particulares, resulta muy difícil efectuar un intento de agrupación.

FLORES ZAVALA, señala que “los responsables son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, pero se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley”²⁰.

Para JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A., “El responsable es sólo uno de los tantos deudores frente al sujeto activo”²¹.

DE LA GARZA, señala que los responsables “son todos aquellos que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellos mismos verifiquen el hecho imponible”²².

¹⁹ Esta opinión la comparte también MARGÁIN MANAUTOU, E. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México 1996. p. 287.

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 91.

²¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECASA. México 1991. p. 216.

²² DE LA GARZA, S. F. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1988. p. 489.

Para ALVARADO ESQUIVEL el “Responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesoria (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas”²³.

De estos conceptos podemos deducir que para esta corriente doctrinal el responsable no es un contribuyente; es un deudor y su obligación surge de la ley. Pero también hay opiniones que señalan que “el responsable tributario es un obligado, puesto que adquiere en forma indirecta el deber de atender el pago de la deuda tributaria”²⁴.

Asimismo, dentro de la doctrina mexicana hay quien señala que “El responsable es aquel sujeto que no obstante no ser titular del elemento objetivo del hecho imponible, sin embargo, por producirse en relación a él ciertos supuestos previstos por la norma se le extiende la obligación, debiendo asumir por tanto una posición deudora junto a otros sujetos”²⁵.

Sin embargo, un elemento novedoso que aparece en la escasa doctrina mexicana, es el referente a que “la responsabilidad tributaria es una figura jurídica por medio de la cual se establece a cargo de terceras personas la obligación de pagar un crédito fiscal; obligación que se le impone en virtud del incumplimiento de los deberes formales y de auxilio para con la administración pública, tendientes a lograr la recaudación de los tributos”²⁶.

Por responsabilidad solidaria debemos entender la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo.

²³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Op. Cit. p. 46.

²⁴ MARGAIN MANAUTOU, E. Op. Cit. p. 295.

²⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. Op. Cit. p. 216.

²⁶ ARRIAGA MAYES, E. La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número 5 extraordinario, Primera Época, México 1971. p. 95.

2.- CLASIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

El Código Fiscal de la Federación, no hace una clasificación propiamente de la responsabilidad solidaria, en virtud de que solo señala en su artículo 26 quienes son responsables solidarios con los contribuyentes, por tal motivo, es necesario hacer un estudio de diversas clasificaciones de diversos autores, para establecer cual es la clasificación más adecuada.

a) Clasificación de PUGLIESE.

Este autor, señala que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser clasificados como sigue:

“I. A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

“1. El contribuyente deudor directo del tributo.

“2. El causahabiente del contribuyente:

“a) Mortis causa.

“b) Inter vivos.

“B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

“C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria:

“1. Los contratantes y las partes en un juicio.

“2. Los socios y participantes en determinadas sociedades asociaciones comerciales.

“3. Los coherederos.

“II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta:

“1. Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.

“2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

“III. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:

“1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.

“2. En general, los co-responsables solidarios.

“IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

- “1. Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.
- “2. Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.
- “3. Los sucesores en la administración de empresas”²⁷.

Podemos observar que para, PUGLIESE existen cuatro clases de responsabilidad tributaria: directa, sustituta, solidaria y objetiva.

La responsabilidad directa la tiene (en opinión del citado autor) el principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el deudor directo del tributo, sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aún cuando otras personas estén obligadas al pago del tributo, por el derecho de repetición el gravamen debe siempre quedar a cargo de dicho deudor directo.

De acuerdo con ello, todo hace pensar que PUGLIESE atribuye la responsabilidad directa al único y auténtico sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, al contribuyente.

Sin embargo, pensamos que si bien el contribuyente, al ser un obligado tributario (y, por tanto, un deudor), es también un responsable (pues no hay deuda sin responsabilidad, ni viceversa), no debe, a nuestro juicio, vincularse con la responsabilidad tributaria en sentido estricto. Es decir, basta con llamar al “deudor directo” sujeto pasivo o contribuyente, para así identificar a dicho sujeto, sin necesidad de intentar refundir a todos los sujetos tributarios (entre éstos al contribuyente) en el ámbito de la responsabilidad tributaria.

El autor que se cita incluye entre los sujetos con responsabilidad directa al “causahabiente del contribuyente”, tanto mortis causa como inter vivos”.

En el caso de la sucesión mortis causa, PUGLIESE señala que si el heredero acepta la herencia, queda como sujeto pasivo de la obligación que pesaba sobre el de cuius, pero la

²⁷ PUGLIESE, M. Instituciones de Derecho Financiero. Traducción y estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez. Editorial Porrúa. México 1976. p. 190 a 192.

obligación única del autor de la herencia se fracciona en tantas obligaciones cuantos son los herederos, en proporción a su porción hereditaria.

En cambio, la transmisión inter vivos de acuerdo al autor, ocurre por donación ex contractu. PUGLIESE explica esto argumentando que, en principio, el Derecho Tributario nunca admite la sustitución del sujeto pasivo de la obligación por voluntad del contribuyente, y por eso sigue obligado aquel a quien compete originariamente la obligación, cualquiera que sean las relaciones que se hayan establecido con terceras personas. Así, la ley afecta a esas transmisiones inter vivos, haciéndolo siempre en interés y para provecho exclusivo del fisco, a fin de agregar un responsable más al pago de la obligación del deudor directo (por ejemplo, cesión de una empresa), sin que este último se libere.

Además, si el “responsable directo” es el sujeto sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, no parece, lógico que los sucesores mortís causa o ínter vivos vengán a considerarse, como tales, pues se ha reconocido que su deuda es de otro (la que pesaba sobre el de cuius o deudor directo).

Finalmente, si para PUGLIESE “el supuesto previo de la atribución de la responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la violación de una obligación legal...”, la deuda de los “causahabientes del contribuyente” no debió ser “propia”, pues son sólo “responsables”. Asimismo, tampoco su responsabilidad debió calificarse de “directa”, pues ésta sólo la tiene el “deudor del tributo”.

Más difícil de comprender son los casos de deudas y responsabilidades mixtas²⁸. Efectivamente, PUGLIESE habla de sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (es decir, propia y ajena) con responsabilidad directa.

²⁸ Recuérdese que en el número 1, incisos A y B de la clasificación de PUGLIESE, las responsabilidades directa y solidaria pueden mezclarse y tener carácter parcial, lo que permite reconocer la existencia de casos de responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

El autor citado, señala que se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos pueden verse en las obligaciones tributarias que pesan directamente sobre la persona que la ley considera deudora del impuesto. No obstante, la deuda no tiene carácter estrictamente personal, situación que se justifica por la disponibilidad de un cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.

El ejemplo que empuja a PUGLIESE a adoptar la conclusión anterior, es la hipótesis de la antigua tributación de las rentas familiares, en donde el jefe de familia era considerado por la ley el deudor directo. Sin embargo, todos los miembros de la familia también eran sujetos pasivos, por lo que no puede decirse que el adeudo sea exclusivamente del jefe de familia o de los otros miembros que forman el grupo familiar; por esto se ha definido como una deuda de carácter mixto.

No obstante, en opinión del citado autor, la responsabilidad fiscal recae exclusiva y directamente sobre el jefe de familia, pues en la mayor parte de los casos es él quien recibe las rentas familiares. Además, el jefe de familia no tiene necesidad de ejercer formalmente una acción de repetición para recobrar lo que haya pagado por los otros miembros del grupo familiar e, incluso, está exento de la obligación de rendir cuentas.

A nuestro juicio, no se pueden compartir los argumentos anteriores. La razón fundamental de ello es que aceptar el argumento de PUGLIESE es tanto como admitir que un sujeto puede ser, al mismo tiempo, “deudor del tributo” y “responsable directo”, es decir, sujeto pasivo y responsable tributario.

En definitiva, el hecho que la ley tributaria señale que uno de los sujetos pasivos sea quien represente a los demás, no significa que éste tenga toda la responsabilidad (y sólo parte de la deuda), pues los otros miembros de la familia, al ser deudores del tributo, no necesitan más responsabilidad que la de ser realmente los sujetos pasivos.

El otro supuesto de deuda y responsabilidad mixtas aparece cuando PUGLIESE reconoce la existencia de “sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria”.

El autor citado argumenta que esta hipótesis aparece cuando exista un crédito que, aún cuando originariamente sea único, puede dividirse entre varios sujetos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava a una pluralidad de deudores distintos. Es decir, el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores.

En estos casos señala el autor que la ley otorga al fisco el derecho de dirigirse a un solo deudor para obtener el pago de la deuda íntegra. El deudor referido responde de una deuda propia, y más allá de ésta, también de una deuda ajena, en virtud de una responsabilidad parcialmente directa (deuda propia) y parcialmente solidaria (deuda ajena), sin perjuicio de su derecho de reembolso.

Como ejemplo de este insólito supuesto, el autor que se comenta señala, entre otros, la hipótesis de los socios comanditarios en las sociedades en comandita por acciones, quienes “son responsables solidariamente por el pago de impuestos adeudados por la empresa. Trátese de una deuda social que debería, a título subsidiario, estar a cargo de los socios y de los participantes, en proporción a su aportación. El vínculo de solidaridad los obliga a responder del total, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución a los otros socios y participantes.

Como puede verse, PUGLIESE se empeña en sobreponer al sujeto pasivo o contribuyente el carácter de responsable tributario (solidario). En efecto, el propio autor reconoce que el sujeto pasivo es la empresa, pues ésta es la que debe hacer frente a los impuestos adeudados. Por tanto, los socios serían los responsables solidarios, razón suficiente para sostener que los “impuestos adeudados” (deuda tributaria) no es nunca una deuda de ellos, sino del contribuyente, es decir, de la sociedad.

En este sentido, no puede sostenerse que los socios (responsables solidarios) son sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena. La deuda tributaria es una y debe ser cubierta por la sociedad. Correlativamente, la responsabilidad tributaria atañe, a los socios, sin que sea correcto sustraerla de ellos para llevarla posteriormente a la sociedad, pues, ésta es el sujeto pasivo.

El segundo tipo de responsabilidad tributaria que reconoce PUGLIESE es la **sustituta**, señalando que se trata de otra categoría de sujeto pasivo “respecto a los cuales no existe en absoluto responsabilidad por deuda propia, se refiere a quienes la ley considera como tales, por una completa sustitución de los deudores directos, hasta el punto de que en caso de incumplimiento, el fisco reclama directamente el pago al responsable sustituto del verdadero deudor sin afectar a éste, si se logra el pago. Pero sólo cuando sea insolvente el deudor directo primitivo, podrá el fisco dirigirse contra el deudor sustituto (naturalmente siempre que éste no haya pagado la deuda), que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido práctico, porque es solamente respecto a él que se encuentra una causa específica (capacidad contributiva) justificativa del cobro, que falta en relación con el deudor original sustituido, por hipótesis insolvente”.

De lo anterior resulta evidente que se pretende hacer “responsable tributario”, al sustituto del contribuyente. En efecto, parece que en esta hipótesis se confunde el término “sustituto del contribuyente” con el de “responsable tributario”.

Esta conclusión se refuerza no sólo por los argumentos ya transcritos, sino también porque los ejemplos que el autor señala en su obra así lo acreditan. Efectivamente, se cita el ejemplo de los patrones a los que se les exige el pago del impuesto sobre la renta a cargo de sus empleados. De manera que al atribuirse al deudor o al patrono la calidad de sujeto pasivo se quiere garantizar la recaudación del tributo y hacerlo más fácil y rápido, que si no se cobrara en la fuente misma, pero el deudor verdadero es siempre el empleado.

Lo cierto es que el “sustituto del contribuyente” no necesita ser, además, “responsable tributario” para que los contribuyentes sustituidos cumplan sus obligaciones

tributarias, así como tampoco para que la hacienda pública pueda tener mayor facilidad y rapidez en el cobro, de las deudas correspondientes.

Por otra parte, PUGLIESE reconoce como tercera especie de responsabilidad a la **solidaria**, señalando que los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una deuda tributaria ajena, como consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Estos sujetos nunca son deudores directos ni siquiera por una parte del gravamen. Pero para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, el legislador se inspiró en fines prácticos de garantía del fisco y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, de manera que en muchos casos se podría hablar de una responsabilidad verdadera de carácter represivo.

El autor que citamos, señala que el ejemplo más típico de esta responsabilidad es el caso de los notarios, a quienes la Ley del impuesto de Registro los hace responsables solidariamente con las partes, cuando no soliciten el registro de los actos y escrituras que se celebren ante su ministerio, omitiendo efectuar además el pago del impuesto respectivo. Hay aquí una violación de obligaciones que derivan de la responsabilidad para satisfacer una deuda ajena. Esto significa que los notarios se hacen sujetos pasivos de la obligación sólo condicionalmente, lo que subraya más el carácter represivo de la responsabilidad solidaria sancionada por la ley.

En efecto, existe un tercero (notario) a quien la ley tributaria le fija una obligación (proceder al registro de los actos y efectuar el pago del impuesto a cargo de las partes o contribuyentes), con el objeto de asegurar el pago del gravamen.

Es en este caso donde PUGLIESE respeta su propio argumento fundamental: “el supuesto previo de la atribución de la responsabilidad es siempre una relación entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la violación de una obligación legal”, pues en el ejemplo reseñado ya no se confunde al responsable tributario ni con el sujeto pasivo, ni con el sustituto. Tampoco se fracciona, en un mismo supuesto, la responsabilidad en directa, sustituta o solidaria.

Además, también se respeta aquello ya señalado, relativo a que el deudor directo del tributo es aquel “sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal”.

La última categoría de sujetos pasivos: los que deben pagar una deuda ajena por virtud de un vínculo de carácter **objetivo**. Esta categoría dice PUGLIESE aparece cuando la propiedad o aún la simple posesión de un inmueble hacen que el propietario o el poseedor sean responsables hacia el fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió haber sido cubierto personalmente por quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto.

Según PUGLIESE, esta responsabilidad es de carácter objetivo, ya que recae sobre cualquier persona o empresa que se encuentre en la relación de hecho con el inmueble prevista por la ley y que se trata sólo de una responsabilidad, que se comprueba por el hecho de que el nuevo propietario del inmueble que haya pagado los tributos atrasados siempre puede, como subrogatario, exigir la devolución de los impuestos a quien le haya transmitido el dominio, sobre ese inmueble y a su vez esta persona puede llegar hasta quien era dueño en el periodo en que la obligación tributaria nació, o sea, hasta el deudor efectivo. Mas esta categoría de sujetos pasivos se distingue normalmente de las otras por un rasgo peculiar: la garantía objetiva del Estado, sobre el inmueble. Esta garantía de la administración financiera para el cobro del tributo es un privilegio especial, muy distinto de un derecho real. Con base en este privilegio, cuando no se paga el tributo, el fisco procede al cobro por medio del procedimiento coactivo, llegando, si se requiere, al remate del inmueble en relación con el cual se causó el impuesto.

En opinión de dicho autor, la atribución de responsabilidad que pesa sobre los “sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva”, se distingue de las otras categorías porque no deriva de una relación personal inmediata o mediata entre el deudor y el tercero, ni de la personal participación del responsable en un acto o hecho jurídico dado, sino de una relación objetiva entre el tercero y la cosa que constituye el objeto del privilegio, de manera que el tercero debe pagar la deuda, no tanto porque un precepto legislativo le imponga directamente esta obligación, sino para evitar el ejercicio del

privilegio que lo privaría de la cosa. Si cesa la relación entre el tercero y el objeto del privilegio, cesa también la responsabilidad del tercero por el pago del tributo, pues éste no es personalmente un sustituto del deudor.

Concluimos que la clasificación que PUGLIESE hace de los sujetos pasivos se funda sobre la separación entre la carga (en sentido económico) de soportar el tributo y la obligación de pagar a la hacienda pública el gravamen. La carga la tiene el llamado “deudor directo”. La obligación la tienen los “responsables directos, sustitutos y solidarios”.

En este sentido, el criterio de clasificación de la responsabilidad tributaria empleado por PUGLIESE es el criterio del origen de la deuda. Si la deuda es “propia”, se tiene la responsabilidad directa. En cambio, si la deuda es “ajena”, aparece cualquiera de las otras especies de responsabilidad, esto es, sustituta, solidaria u objetiva. Sólo los sujetos pasivos con “deuda propia” y responsabilidad directa, pueden tener, asimismo, parcialmente una “deuda ajena”, así como una responsabilidad solidaria.

A nuestro juicio, la clasificación de PUGLIESE es la base para cualquier intento de clasificación de los responsables tributarios.

b) Clasificación de PARLATO.

Una segunda clasificación que se destaca en la doctrina es la de PARLATO. El criterio clasificativo que adopta este autor hace referencia a los presupuestos de hecho, a los que cada norma coliga como efecto jurídico, la extensión de la obligación tributaria a un sujeto distinto del sujeto pasivo.

Según este novedoso criterio, los presupuestos de hecho de la responsabilidad vienen clasificados relacionándose con los elementos, estructurales que los componen. Es decir, la clasificación se efectúa mediante el reconocimiento de todas las proposiciones normativas que concurren en la determinación de cada hipótesis de responsabilidad. De manera que la división en grupos (o tipos) tiene lugar sobre la base de la igualdad de los

elementos de hecho, los que, puestos en correlación con las proposiciones normativas en las que se contienen, caracterizan a cada supuesto de responsabilidad.

Bajo este esquema Andrea PARLATO citada por Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, reconoce tres especies de responsabilidad:

“I. La responsabilidad dependiente de la función.

“II. La responsabilidad de los sujetos a quienes se demanda el cuidado, de un interés ajeno.

“III. La responsabilidad por las modificaciones subjetivas relativas al presupuesto del tributo”²⁹.

En cuanto a la primera clase de responsabilidad, es decir, a la responsabilidad dependiente de la función, PARLATO reconoce que el funcionario público que ha intervenido en la formalización del acto, en el ejercicio de las funciones que le son propias, asume ex lege la obligación de proveer al registro del acto, así como al mismo tiempo de recaudar el impuesto correspondiente. De manera que la obligación de los funcionarios públicos está enderezada a un fin claramente determinado: hacer posible el registro, pues éste conduce al pago del impuesto.

Asimismo, queda claro que la responsabilidad de los sujetos indicados puede asumirse de una sola manera: como efecto del incumplimiento de la obligación de proveer al registro en los términos indicados.

Con base en los datos anteriores, puede justificarse el empleo por parte de PARLATO de la expresión “responsabilidad dependiente de la función”, pues el presupuesto de hecho de esta especie de responsabilidad contiene, como elementos de hecho expresados en la proposición normativa, la presencia de un sujeto que “en ejercicio de su función pública” debe “solicitar” el registro de los actos que constituyen el objeto del impuesto, así como “recaudar” el tributo correspondiente. En caso contrario, esto es, cuando no se cumpla la obligación referida, y como consecuencia o efecto jurídico, surgirá

²⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Op. Cit. p. 172.

para el funcionario público la responsabilidad, quedando solidariamente obligado con las partes a pagar la deuda tributaria respectiva.

Una segunda clase de responsabilidad tributaria reconocida por PARLATO es la responsabilidad de los sujetos, a quienes se demanda el cuidado de un interés ajeno.

Para llegar a esta segunda especie de responsabilidad, el autor parte de la idea de que el fenómeno representativo se constituye para facilitar el “cuidado del interés ajeno”, así como también de que la esencia de la representación consiste en el poder participar en un negocio jurídico en nombre del representado y con efectos únicamente para este último. Por tanto, si los efectos jurídicos sólo afectan en definitiva al representado, éste será el único obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias que pudiera generar.

Sin embargo, en las leyes tributarias aparece que los representantes, legales o voluntarios, de determinados sujetos (personas jurídicas, menores de edad, etc.), queden obligados al cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como al pago de los impuestos generados por sus representados, además el autor incluye en esta clase de responsabilidad a los procuradores, tutores, administradores de la herencia y ejecutores testamentarios.

Pues bien, según las leyes relativas, a todos estos sujetos se les encarga “el cuidado del interés ajeno”, dotándolos para ello de la representación legal o voluntaria. Así, ésta representación permitirá que los distintos sujetos participen en los actos y negocios jurídicos en nombre de su representado (sociedad, herederos, menores de edad, etc.), aunque los efectos jurídicos que se desprendan de dichos actos sólo afecten a los representados.

De acuerdo con ello, tenemos que PARLATO de nuevo acude a los elementos de hecho que integran cada supuesto de responsabilidad, pues en los casos recién reseñados, aparece con claridad que la responsabilidad tributaria se atribuye a los representantes, es decir, a sujetos a quienes se les encomienda el “cuidado del interés ajeno”, de ahí el nombre que el citado autor emplea para agrupar estas hipótesis de responsabilidad.

Finalmente, PARLATO reconoce la existencia de una tercera clase de responsabilidad: la responsabilidad por las modificaciones subjetivas relativas al presupuesto del tributo.

El autor citado formula esta clase de responsabilidad, reconociendo que, en ocasiones, la ley tributaria se basa en la posición que se tiene frente a una “cosa”, para individualizar así al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin embargo, cuando hay una “modificación en la titularidad de dicha posición, la relación jurídica debe constituirse con el nuevo titular y desde la fecha en que el cambio ha producido efectos jurídicos, pues no se puede desproteger el derecho de la hacienda pública de percibir el tributo.

Así, la norma tributaria asume como presupuesto de hecho la “modificación subjetiva en la titularidad de la cosa”, enlazándose como consecuencia jurídica el nacimiento de la responsabilidad solidaria para el nuevo titular, en los límites y formas que se fijen legalmente.

Mediante tal mecanismo normativo, la modificación en la titularidad patrimonial del sujeto enajenante y del adquirente, no afecta la exacción del tributo, porque ambos sujetos quedan obligados solidariamente al cumplimiento de la obligación tributaria. Uno (enajenante), a título de sujeto pasivo o contribuyente, pues éste fue el que percibió y dispuso de la renta gravada. El otro (adquirente), a título de responsable tributario, pues este sujeto ostenta ahora la titularidad del patrimonio afectado, ofreciendo a la hacienda pública la seguridad de que la deuda tributaria vendrá a cumplirse.

Como ejemplos de esta clase de responsabilidad, PARLATO menciona el caso del “cesionario de la empresa”, pues este sujeto está llamado por la ley a responder del pago de las deudas tributarias imputables al anterior titular en cuanto se generan antes de que ocurra la modificación subjetiva en la titularidad de la empresa.

De acuerdo con lo anterior, se observa claramente que PARLATO acude una vez más a la figura del presupuesto de hecho para establecer esta clase de responsabilidad. En

efecto, el presupuesto de hecho en estos casos está representado por la modificación subjetiva de la titularidad de la empresa, cuyo efecto jurídico es el nacimiento de la responsabilidad solidaria para el nuevo titular, es decir, la obligación de pago de las deudas tributarias que no hayan sido cubiertas por el sujeto pasivo.

Para PARLATO existen tres clases de responsabilidad tributaria. Sin embargo, el criterio de clasificación es sólo uno: la estructura orgánica del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad, es decir, el conjunto de elementos de hecho que aparecen en cada hipótesis de responsabilidad.

“La clasificación de PARLATO presenta notables ventajas, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, constituyendo el mayor esfuerzo de sistematización de una figura elaborada en términos meramente conceptuales y sin adecuadas comprobaciones en el terreno de la experiencia jurídica”³⁰.

c) Clasificación de CALVO ORTEGA.

Otra clasificación que procederemos a su examen y conocimiento, es la del profesor CALVO ORTEGA³¹.

En efecto, el autor citado señala que los presupuestos de hecho que en su realización originan la responsabilidad tributaria son muy numerosos, de manera que una construcción unitaria levantada inmediatamente sobre la base que nos ofrece el ordenamiento tributario no es posible.

Por tanto, CALVO ORTEGA propone que los presupuestos de hecho de la responsabilidad que regula el ordenamiento tributario se clasifiquen, principalmente, en razón de tres criterios distintos:

³⁰ D'AMATI, N. Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1989. p. 373.

³¹ CALVO ORTEGA, R. La Responsabilidad Tributaria Solidaria por Actos Ilícitos. Hacienda Pública Española, Núm. 5/1970.

1) El primero, hace referencia a la existencia o no del beneficio de excusión en favor del responsable. Aparecen así dos clases de presupuestos que dan lugar a responsabilidad subsidiaria y a responsabilidad solidaria.

2) La segunda clasificación obedece al criterio de extensión de la responsabilidad. La regla general es que, siendo el responsable tributario un auténtico deudor, responda con todos sus bienes presentes y futuros. Sin embargo, existen determinados supuestos de responsabilidad, en los que ésta aparece limitada.

3) La tercera sistematización de la responsabilidad hace referencia al criterio de imputación elegido por el legislador para la atribución de la responsabilidad tributaria a un sujeto; aparecen así, una responsabilidad culposa y una responsabilidad que, por ausencia absoluta de negligencia, habría que calificar de objetiva³².

Es decir, concretándonos a este tercer criterio de sistematización, nos encontramos con un primer grupo de casos de responsabilidad en los que el presupuesto de hecho está constituido por una conducta culposa del responsable. Se trata de supuestos de culpabilidad que aparecen con una matización muy diferente, que va desde una conducta dolosa y, por tanto, dirigida directa e inmediatamente a producir un resultado que supone necesariamente la lesión de un bien jurídico, hasta una conducta meramente negligente. Además de acuerdo al autor, son los supuestos de responsabilidad más numerosos y los que presentan una problemática jurídica más interesante, dado que el hecho generador de la responsabilidad es un hecho ilícito.

El otro grupo de supuestos de responsabilidad (atendiendo al criterio de imputación señalado), está constituido por los casos de responsabilidad tributaria objetiva, es decir, casos independientes de toda idea de culpa por parte del sujeto responsable.

³² En su trabajo “La responsabilidad tributaria subsidiaria” Calvo Ortega prefiere hablar, respectivamente, de responsabilidad por actos ilícitos y responsabilidad por actos lícitos, Hacienda Pública Española, Núm. 10/1971. p.134.

Desde luego, la clasificación del autor citado es sumamente ejemplificadora de la regulación que sobre la responsabilidad tributaria aparece en la normativa tributaria española. Sin embargo, no concordamos con la clasificación de CALVO ORTEGA, en virtud de que el autor referido parte de la idea de que “la generación de la responsabilidad tributaria en sentido estricto deriva de un presupuesto de hecho imputable al responsable que aparece diferenciado del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible”. Por ello, este autor parte de los distintos presupuestos de hecho que generan la responsabilidad para elaborar la clasificación que propone.

El presupuesto de hecho de la responsabilidad no tiene nada que ver con la existencia o no del beneficio de excusión. Por tanto, es un error decir que ese beneficio es un presupuesto de hecho de la responsabilidad que permite clasificar ésta en subsidiaria y solidaria, según que se conceda o no ese beneficio al sujeto responsable. Igualmente, la circunstancia de que la responsabilidad afecte a todo el patrimonio del sujeto, o, al contrario, sólo a ciertos bienes, no puede decirse que dicha circunstancia constituya un presupuesto de hecho que permita clasificar la responsabilidad en universal o limitada.

d) Clasificación de ALVARADO ESQUIVEL:

La clasificación que propone, se formula con base en los momentos de existencia de la responsabilidad tributaria. Más concretamente, sobre su nacimiento, determinación y exigibilidad.

“A) Responsabilidad según su nacimiento.

“Si atendemos al nacimiento de la responsabilidad tributaria podemos distinguir dos especies de responsabilidad:

“a) Responsabilidad directa, cuando la responsabilidad aparece directamente por una conducta (acción u omisión) propia del responsable. Son los casos donde la responsabilidad tiene naturaleza de sanción reparadora. Pertenecen a esta categoría los supuestos contenidos en el artículo 26, fracciones III, V, XI y XVII del Código Fiscal de la Federación.

“b) Responsabilidad indirecta, cuando la responsabilidad se origina no por una conducta del responsable, sino simplemente por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. La responsabilidad aparece aquí con un carácter de garantía de la prestación tributaria. Quedan comprendidos en esta especie de responsabilidad las hipótesis de las fracciones IV, VI, X y XV del artículo 26 del CFF.

“B) Responsabilidad según su determinación.

“Si acudimos a su determinación o alcance, nos encontramos con los siguientes tipos de responsabilidad:

“a) Responsabilidad solidaria, cuando la responsabilidad alcanza la totalidad de la prestación tributaria, quedando facultada la hacienda pública a reclamar dicho importe. Ejemplos de esta responsabilidad son los supuestos contenidos en las fracciones III, primera parte, V, VI, XI y XV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

“b) Responsabilidad limitada, cuando la responsabilidad alcanza hasta un cierto límite determinado legalmente. Ejemplos de este tipo de responsabilidad aparecen en supuestos contenidos en las fracciones III, segunda parte y IV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

“c) Responsabilidad parciaria, cuando el responsable sólo deba cubrir la parte que legalmente le corresponda. Supuestos de esta especie de responsabilidad los encontramos en el artículo 26, fracciones X y XVII del Código Fiscal de la Federación.

“C) Responsabilidad según su exigibilidad.

“Si atendemos a la exigibilidad de la responsabilidad tributaria, podemos clasificar a ésta como sigue:

“a) Responsabilidad por ejecución primaria o inmediata, cuando se puede ejecutar indistinta o primeramente al responsable tributario, sin necesidad de hacerlo antes

frente al obligado principal. Pertenecen a esta categoría de responsabilidad las hipótesis contenidas en el artículo 26, fracciones III, primera parte, IV, V, VI, XI y XV del Código Fiscal de la Federación.

“b) Responsabilidad por ejecución secundaria o mediata, cuando se ejecuta después de constreñir coactivamente y sin éxito al deudor principal. Ejemplos de esta especie de responsabilidad son los supuestos contenidos en el artículo 26 fracciones III, segunda parte, X, y XVII del Código Fiscal de la Federación”³³.

Por otra parte, el **artículo 26** del Código Fiscal de la Federación establece como única especie de responsabilidad la de carácter solidario. Sin embargo, el Código Fiscal citado no proporciona noción alguna de qué debemos entender por responsabilidad solidaria. Asimismo, tampoco nos señala los efectos de tal responsabilidad.

Esto nos obliga a aplicar supletoriamente las disposiciones del Derecho común³⁴, de manera que aquí tendrían plena aplicación los artículos 1987, 1989 y 1990 del Código Civil para el Distrito Federal, que establecen lo siguiente:

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

“**Artículo 1989.** Cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda. Si reclaman todo de uno de los deudores y resultare insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos. Si hubiesen reclamado sólo parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división de la deuda, respecto de alguno o algunos

³³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Op. Cit. p. 197 a 199.

³⁴ Así lo obliga el artículo 5° del CFF: “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho federal común”.

de los deudores, podrán reclamar el todo de los demás obligados, con deducción de la parte del deudor o deudores libertados de la solidaridad”.

“Artículo 1990. El pago hecho a uno de los acreedores solidarios extingue totalmente la deuda.”

Con estos antecedentes, en nuestra opinión, sólo son supuestos de responsabilidad solidaria en sentido estricto las hipótesis contenidas, en las fracciones III, primera parte, V, VI, VIII, XI, y XV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

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

“VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

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

“XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

Esto es así porque en dichos supuestos tienen plena aplicación los elementos estructurales y funcionales de la solidaridad de Derecho común, es decir, se responde de la totalidad de la prestación tributaria y el acreedor puede dirigirse, indistintamente, contra cualquiera de los deudores solidarios.³⁵

³⁵ La solidaridad permite al fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate, ARRIJOA VIZCAÍNO, A. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1997. p. 185.

Por último, es necesario establecer los criterios que, en nuestra opinión, permiten clasificar la responsabilidad tributaria.

En razón de los sujetos la responsabilidad fiscal se clasifica en directa e indirecta o solidaria. La responsabilidad directa es la que la ley establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente, en tanto que la responsabilidad indirecta es aquella que recae en personas distintas al sujeto pasivo.

La responsabilidad indirecta o solidaria a su vez es clasificada, atendiendo a las circunstancias las cuales se origina en; responsabilidad por sustitución, responsabilidad objetiva, responsabilidad por solidaridad o adeudo ajeno y responsabilidad por infracciones fiscales.

2.1.- RESPONSABILIDAD POR SUSTITUCIÓN.

La responsabilidad por sustitución o responsabilidad sustituta se da respecto de aquellas personas que ejercen un control sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal y en razón de ello, la ley les impone la obligación de retener o recaudar la contribución, originándose la responsabilidad principal a su cargo, en el caso de incumplimiento³⁶.

Algunos sistemas jurídicos extranjeros como el argentino, los denominan agentes de retención. Nuestro Código Fiscal de la Federación establece esta clase de responsabilidades en su artículo 26 fracciones I y II, que abarca a funcionarios públicos como recaudadores hacendarios, funcionarios de las oficinas de tránsito o funcionarios aduaneros, a los cuales las leyes fiscales correspondientes les imponen la obligación de recaudar las contribuciones; así mismo se encuentran comprendidos los notarios, jueces, corredores, y en general todas aquellas personas con fe pública a las cuales las leyes fiscales les imponen la obligación de cerciorarse del pago de las contribuciones derivadas de operaciones en las cuales ellos, en su carácter de fedatarios, intervengan. También abarca este tipo de

³⁶ Vid. Infra. p. 10.

responsabilidad a los retenedores de las contribuciones, como en el caso de los ingresos por salarios gravados por el impuesto sobre la renta y respecto de los cuales el patrón debe retener el impuesto a cargo del trabajador. Por último, se encuentra incluido en esta clase de responsabilidad la de las personas que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente.

Aunque algunos autores consideran que para que exista esta figura se requiere la eliminación del sujeto pasivo principal, que es reemplazado por el sustituto, en nuestro sistema jurídico pueden coexistir los dos sujetos: el directamente obligado y el sustituto.

2.2.- RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

La responsabilidad objetiva es definida por el tratadista Flores Zavala como aquella que deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal porque dieron lugar a su existencia sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto, de esta manera, el fisco puede hacer efectivo su crédito fiscal sobre tales bienes independientemente de la persona que los tenga en su poder, por lo que el dueño o el poseedor de los mismos resulta ser el deudor del crédito fiscal, y no perderá tal carácter en tanto retenga en su poder los bienes aludidos.

Casos típicos de esta responsabilidad son los que establece nuestro Código Fiscal de la Federación en las fracciones IV y VII del artículo 26, respecto de contribuciones causadas por la actividad de una negociación, de las cuales son responsables de su pago los adquirentes de la negociación; y en situación similar los legatarios o donatarios a título particular, los cuales son responsables de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos³⁷.

³⁷ Vid. *Infra*. p. 11.

2.3.- RESPONSABILIDAD POR SOLIDARIDAD O ADEUDO AJENO.

La responsabilidad solidaria o por adeudo ajeno, como la denomina el doctrinario mexicano Sergio Francisco de la Garza, se presenta cuando hay pluralidad de obligados en torno al cumplimiento de una obligación fiscal y como consecuencia de ello, el fisco puede exigir a cualquiera de los obligados el cumplimiento parcial o total de la obligación, que comúnmente lo es el pago de la contribución.

El Código Fiscal de la Federación, recoge esta responsabilidad en las hipótesis establecidas en las fracciones III, V, VI y VIII del citado artículo 26, a cargo de liquidadores, representantes, personas que ejerzan la patria potestad la tutela y a quienes manifiesten su voluntad de asumir este tipo de responsabilidad³⁸.

2.4.- RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES FISCALES.

La responsabilidad de los sujetos pasivos de la relación tributaria, entraña una serie de obligaciones a su cargo, las cuales, cuando no son cumplidas, dan origen a una diversa responsabilidad por incumplimiento, cuya concretación constituyen infracciones fiscales, las cuales recaen en el derecho penal. La esencia de la responsabilidad por infracciones fiscales radica en el perjuicio que el incumplimiento de la norma tributaria provoca al fisco, ya que en forma directa o indirecta se impide que éste obtenga la contribución a que tiene derecho como un medio de ingreso destinado a sufragar el gasto público.

La materia de este tipo de responsabilidad la constituye el pago de la sanción prevista por la ley, impuesta al infractor.

³⁸ Vid. Infra. p. 12.

3.- EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

La obligación del responsable tributario, que surge a la vida jurídica cuando se realiza la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, debe tener formas o medios de extinción de la obligación del responsable que reconozca el Código Fiscal de la Federación.

Pero, en realidad, el Código Fiscal de la Federación no contempla determinadas formas de extinción de la obligación del responsable del impuesto, sino que sólo habla de la extinción de la obligación tributaria material.

No obstante ello, la obligación del responsable tiene, en principio, el mismo objeto que la obligación tributaria. Este fenómeno se debe a que la obligación del responsable tiende a, asegurar la obligación o deuda tributaria. Además, no debe olvidarse tampoco el carácter accesorio de la obligación de la que es titular el responsable, lo que lleva a que dicha obligación tenga que sufrir las vicisitudes de la obligación tributaria principal. Así, la naturaleza accesorio de la obligación del responsable llevará su extinción cuando se produzca la de la obligación tributaria principal.

Ahora bien, estas dos notas, es decir, la finalidad de aseguramiento y la accesoriedad de la obligación del responsable, expresan que si se extingue la obligación tributaria principal, debe también extinguirse la obligación accesorio del responsable tributario. De esta manera, las formas o medios de extinción de la obligación tributaria principal son aplicables a la obligación accesorio del sujeto responsable.

El Código Fiscal de la Federación no contiene una sección o capítulo dedicado a regular particularmente las formas de extinción de la obligación tributaria. Más bien, lo que hace el referido código es mantener dispersas las normas que sancionan cada una de las referidas formas.

Por lo tanto, nos ocuparemos de examinar fundamentalmente el pago, la prescripción y la caducidad.

3.1.- EL PAGO.

El pago, a pesar de ser la forma normal de extinción de la obligación tributaria, carece de una regulación sistemática por parte del Código Fiscal de la Federación.

“La primera forma de extinción de las obligaciones fiscales es el pago, que es una obligación fiscal para cumplir el objeto de la misma. Pero el pago puede realizarse de diversas maneras así se habla de pago liso y llano, del pago forzoso, del pago bajo protesta, del pago en periodos diferidos, del pago extemporáneo, etc. La ley se encargará en cada caso de regular las formas de los pagos”³⁹.

“El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo”⁴⁰.

El artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria a las disposiciones fiscales, dispone que el “Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida...”.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación dispone que “Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate”.

³⁹ MÉNDEZ GALEANA, Jorge. Introducción al Derecho Financiero. Editorial Trillas. México 2003. p. 53.

⁴⁰ DE LA GARZA, S. F. Op. Cit. p. 595.

El mismo artículo 20 prescribe que se aceptan como medios de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria, así como que cubran los requisitos que establece el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al tiempo de pago de la obligación tributaria, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación señala que “Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas...”.

Los preceptos anteriores nos permiten deducir que cuando el contribuyente cumple la obligación tributaria, ésta quedará extinguida, quedando en consecuencia liberado dicho sujeto. “El efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria y, por consiguiente, la liberación del deudor”⁴¹. Cuando esto ocurra, obvio que la obligación del responsable tributario, accesoria y con finalidad de aseguramiento de la obligación principal, quedará igualmente extinguida.

Desde luego, si el procedimiento de cobro, se dirigió en contra del responsable tributario, en el momento que cubra la deuda tributaria, extinguirá no sólo su propia obligación, sino también la del contribuyente quedando ambos sujetos liberados de sus respectivas obligaciones.

3.2.- LA PRESCRIPCIÓN.

La prescripción es la manera de adquirir derechos o de liberarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo y la satisfacción de los requisitos que la ley señala.

⁴¹ Ibidem. p. 610.

“La primera manera de prescripción recibe el nombre de adquisitiva, la segunda de liberatoria, esta es la que nos interesa en materia fiscal y se encuentra prevista en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación”⁴².

La prescripción opera tanto en beneficio como en contra del contribuyente. En el primer caso, acontece lo previsto por dicho artículo; en el segundo caso, es cuando se da lo marcado por el penúltimo párrafo del artículo 22 del propio código, que establece que “la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud”. Puede darse que el contribuyente renuncie tácitamente a la prescripción al pagar en forma voluntaria la obligación prescrita.

El artículo 146 del CFF dispone que “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años”.

Según este dispositivo legal, el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por, el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación no define la prescripción, debiendo aplicarse supletoriamente el Código Civil, tal y como lo autoriza el artículo 5° de aquel código.

De esta forma, los artículos 1135 y 1136 del Código Civil disponen lo siguiente:

⁴² MÉNDEZ GALEANA, Jorge. Op. Cit. p. 57 y 58.

“Artículo 1135. Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley”.

“Artículo 1136. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa”.

De los citados artículos se desprende, que la prescripción es un medio de adquirir bienes (prescripción positiva o de liberarse de obligaciones (prescripción negativa), mediante transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.

Asimismo, el Código Civil establece en su artículo 1158 el carácter automático de la prescripción negativa, al establecer que ésta “se verifica por el sólo transcurso del tiempo fijado por la ley”.

Por lo anterior, podemos asegurar que cuando tengan lugar los requisitos fijados legalmente para que opere la prescripción, la obligación tributaria principal dejará de existir, quedando, en consecuencia, liberado el contribuyente de su pago.

Al ocurrir esto último, es decir, al prescribir la obligación tributaria principal, la obligación accesoria del responsable solidario quedará asimismo extinguida, considerándose a partir de este momento liberado el sujeto responsable de dicha obligación.

Hipótesis distinta es cuando la prescripción opera directamente frente a la obligación del responsable solidario. En efecto, en estos casos la administración tributaria, después de notificar al responsable el crédito fiscal y requerirle su pago, deja transcurrir, sin hacer efectivo dicho crédito, los cinco años que la ley establece para ejercitar dicha potestad, operando de esta manera la extinción por prescripción de la obligación del responsable y, de paso, la liberación de este sujeto de cara a dicha obligación.

Para el Código Fiscal de la Federación la prescripción no es un medio de extinción de las facultades de la hacienda pública, sino sólo del crédito fiscal, esto es, de la obligación tributaria expresada en cantidad líquida y exigible.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación establece como medio de extinción de las facultades de la administración tributaria a la caducidad. Por consecuencia, en el Código Fiscal de la Federación operan ambas instituciones, perfectamente diferenciadas, la prescripción y la caducidad.

3.3.- LA CADUCIDAD.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

“I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

“II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

“III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

“**IV.** Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

“El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

“En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el Artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

“El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

“El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal

o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 de este Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

“En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

“Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este Artículo.

“Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este Artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales”.

De acuerdo con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la caducidad es un medio de extinción de las facultades de determinación de la administración tributarla. Esto significa, entonces, que la hacienda pública no puede hacer efectiva una deuda tributaria que se haya determinado fuera del plazo de cinco años que la ley concede para dicho efecto, pues ha operado la caducidad de dicha facultad y, por tanto, la referida deuda se ha extinguido.

El Código Fiscal de la Federación, como se desprende de su artículo 67 transcrito anteriormente, sólo habla de facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por la comisión de infracciones fiscales, pero no para derivar la responsabilidad tributaria a un sujeto.

A nuestro modo de ver, la facultad de la hacienda pública para derivar la responsabilidad tributaria sobre un sujeto, debe quedar sujeta al plazo de caducidad⁴³.

⁴³ Compartiendo esta opinión, ARRIAGA MAYES, E., La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número 5 extraordinario, Primera Época, México, 1971, p. 89.

El fundamento para llegar a la conclusión anterior radica en que la caducidad es el medio de extinción de las facultades de la administración tributaria, tanto para determinar la existencia de obligaciones fiscales, así como para fijar éstas en cantidad líquida, razón por la cual debe aplicarse igualmente al caso del responsable tributario, pues a través del acto de derivación de la responsabilidad también se determina la existencia de una obligación y se cifra su alcance económico.

Además, no hay que olvidar que el responsable tributario es un obligado al pago, lo que implica que sobre él la hacienda pública puede perfectamente ejercitar sus facultades de comprobación y liquidación de la obligación que a dicho sujeto le imputa la ley.

Por tanto, si dentro del plazo de caducidad no se determina la responsabilidad tributaria, independientemente de que se hubiere determinado la obligación tributaria principal, se habrán extinguido las facultades de la hacienda pública para ese efecto y, en consecuencia, la deuda tributaria que se pretenda hacer efectiva sobre el sujeto responsable, debe también estimarse extinguida y sin ningún efecto jurídico.

CAPÍTULO III.

LA CONTABILIDAD.

1.- LA CONTABILIDAD.

La contabilidad es importante ya que sirve al empresario: para controlar el movimiento de sus valores; conocer el resultado de sus operaciones; su posición con respecto a los acreedores, y sirve en todo tiempo, de medio de prueba de su actuación comercial, además una obligación establecida por el legislador en materia fiscal.

1.1.- LA CONTABILIDAD Y SUS FUNCIONES.

Es una necesidad para el derecho fiscal, el conocer la situación financiera de las entidades, de los resultados de sus operaciones, de los cambios efectuados en su situación financiera y las modificaciones habidas en la inversión de los propietarios, así como también es una prioridad elaborar información conforme a principios ya establecidos por las normas jurídicas, actividades encomendadas al especialista que lo es el contador público.

El contador público al ser el profesional especializado para realizar la función inherente a la contabilidad, al ejecutar la actividad de contabilidad tiene una función de gran importancia dentro de las empresas, como es la implantación e implementación de los sistemas de registro, la elaboración de catálogos de cuentas, los sistemas de control interno contable y en algunos casos, si la capacidad y calidad profesional lo permiten, en los sistemas administrativos de control interno, los criterios o políticas contables a seguir y la preparación de estados financieros.

Así como es importante la actuación profesional del contador en una empresa, lo es también el papel del auditor, lo cual requiere que el profesional mantenga una línea de

actuación libre de prejuicios y que, al no estar obligado por gratitud con nadie, pueda certificar entre otras cosas que:

“1. Las cifras representan la posición financiera de la empresa y su rendimiento, son íntegras y se valúan basándolas en los principios de evaluación aceptados, y que

“2. La compañía ha tomado medidas adecuadas de prevención de fraudes o desfalcos⁴⁴.

“La labor del contador financiero implica asumir la responsabilidad hacia personas que no son sus clientes directos, en las cuestiones que exigen el fallo de un juicio crítico en la selección y aplicación de reglas y principios apropiados, así como el acatamiento de los mismos, aunque, si fuere necesario, entren en pugna con el cliente. Esto es característica evidente de la profesión, que le proporciona al contador independiente un motivo justo para enorgullecerse de su trabajo; cosa indispensable para cimentar una profesión en un nivel altamente ético”⁴⁵.

En base a lo anterior, podemos establecer que el profesional de la contaduría pública, al jugar un papel vital dentro de las organizaciones de negocios, para poder cumplir cabalmente con este compromiso, deberá obtener una serie de conocimientos de tal calidad que le permitan lograr dicho objetivo y mantener al mismo tiempo una conducta ética evidente, con lo que incrementará su prestigio personal y el de la profesión organizada en su conjunto.

Para ROMERO LÓPEZ, “la finalidad de la contabilidad y por ende de los datos financieros de ella emanados, es proporcionar información útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones”⁴⁶.

⁴⁴ GORDON, Mirón J. y otros, Contabilidad. Un enfoque administrativo. Editorial Diana, México 1981, pp. 34 y 35.

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Contabilidad, Problemas y Ejercicios. Editorial McGraw-Hill, México 2005. p. 2.

Las empresas, ya sean personas físicas o cualquier agrupación con recursos financieros, tecnológicos, humanos, físicos, etcétera, y en general todas aquellas que directa o indirectamente se encuentran relacionadas con la actividad económica de una sociedad, tienen la vital necesidad de contar con información financiera para lograr los objetivos que se han trazado, ya sea la obtención de riqueza o ganancias, la prestación de servicios a la comunidad, o cualquier otro, que siendo lícito, les permita obtener un rendimiento sobre su inversión, por lo tanto la contabilidad es una herramienta de que disponen para satisfacer esa necesidad de información útil, confiable y comprensible, para tomar y fundamentar decisiones.

1.2.- OBJETO DE LA CONTABILIDAD.

“El objetivo de la contabilidad es generar y comunicar información útil para la oportuna toma de decisiones de los acreedores y accionistas de un negocio, así como de otros interesados en la situación financiera de una organización. Uno de los datos más importantes que genera la contabilidad y del cual es conveniente informar, es la cifra de utilidad o pérdida de un negocio. En efecto, la cuantificación de los resultados (beneficios netos) de la realización de actividades comerciales o industriales, o de la prestación de servicios a los clientes y su correspondiente efecto en el valor de la entidad económica es un dato de suma importancia para los accionistas y acreedores de una entidad económica”⁴⁷.

“La contabilidad financiera tiene como objetivo generar y comunicar información útil para la oportuna toma de decisiones de los diferentes usuarios externos de una organización económica”⁴⁸.

La contabilidad financiera es un medio a través del cual diversos interesados pueden medir, evaluar y seguir el progreso, estancamiento o retroceso en la situación financiera de

⁴⁷ GUAJARDO CANTÚ, Gerardo. Fundamentos de Contabilidad. Editorial McGraw-Hill, México 2005. p. 8.

⁴⁸ Ibidem. p. 30.

las entidades, a partir de la lectura de los datos económicos y financieros de naturaleza cuantitativa, recolectados, transformados y resumidos en informes denominados estados financieros, los cuales, en función de su utilidad y contabilidad, permiten tomar decisiones relacionadas con dichas empresas.

Podemos señalar, que la finalidad de la contabilidad financiera es producir y comunicar información financiera comprensible, útil y confiable que sirva de base para la toma de decisiones. Además de este propósito principal, la contabilidad financiera comprende los siguientes tres objetivos generales, según una de las declaraciones normativas más recientes, establecidas en la Declaración de Conceptos núm. 1 del Financial Accounting Standard Board (FASB), a saber:

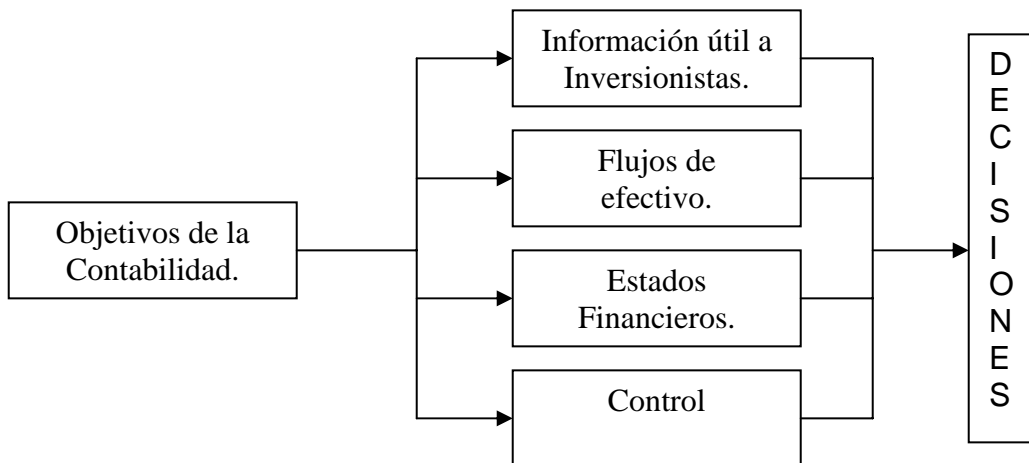
1. Proporcionar información útil para los actuales y posibles inversionistas y acreedores, así como para otros usuarios que han de tomar decisiones racionales de inversión y crédito.

2. Preparar información que ayude a los usuarios a determinar los montos, la oportunidad y la incertidumbre de los proyectos de entrada de efectivo asociados con la realización de inversiones dentro de la empresa.

3. Informar acerca de los recursos económicos de una empresa, los derechos sobre éstos y los efectos de las transacciones y acontecimientos que cambien esos recursos.

Para ROMERO LÓPEZ, “la contabilidad financiera también es utilizada como medio e instrumento de control interno, para informar sobre el correcto uso de los bienes y recursos de la empresa en las actividades de la misma”⁴⁹, clasificando los objetivos de la contabilidad de la siguiente manera:

⁴⁹ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Principios de Contabilidad. Segunda Edición, Editorial McGraw-Hill, México 2004. p. 30.



El primer objetivo, aunque es muy parecido al fin principal en lo que respecta a la toma de decisiones, se refiere al uso de la información para determinar qué tan atractiva es la empresa como medio de inversión. Esto se debe al hecho de que los inversionistas decidirán si la empresa les suministrará utilidades a corto o largo plazo y en base a esto los acreedores tomarán la decisión de incrementar, disminuir o cancelar las líneas de crédito y los plazos, y los propietarios determinarán si reinvierten sus utilidades o las retiran.

El segundo objetivo es uno de los elementos más importantes, ya que es la información que se refiere a los flujos de efectivo presentes y futuros, derivados de las operaciones realizadas por la empresa, como la venta de mercancías, los cobros a clientes y otras entradas de efectivo por inversiones u otras transacciones, además de los flujos de salida de efectivo originados por compras de mercancías, pagos a proveedores y acreedores, pago de gastos e intereses, y otros conceptos. Por ello, la contabilidad debe suministrar suficiente información para permitir a los usuarios determinar los montos, la oportunidad e incertidumbre de los flujos netos de efectivo de la empresa.

El tercer objetivo presenta una naturaleza más particular y tiene que ver fundamentalmente con fines o tipos particulares de información, los cuales son satisfechos mediante informes o estados financieros específicos.

Tales informes o estados son:

“a) Estado de posición financiera. Denominado también balance general, el cual permite conocer los recursos económicos con que cuenta la empresa para llevar a cabo sus objetivos y las fuentes de donde provienen, ya sean externas, que son las obligaciones para con los acreedores y proveedores de bienes y servicios, o internas, que son la aportación de socios, dueños o propietarios de la empresa.

“b) Estado de resultados. Mediante él se pueden juzgar los resultados de operación generados por la actividad de la empresa; nos permite analizar el desarrollo de la empresa en un periodo, medido normalmente por las utilidades o pérdidas resultantes.

“c) Estado de cambios en la situación financiera. Permite analizar la forma en que la empresa obtiene y aplica fondos o recursos y aquellos factores que pueden afectar su solvencia o liquidez.

“d) Estado de cambios o modificaciones en las cuentas del capital contable. Para juzgar la evolución de las inversiones de los propietarios y el comportamiento o uso de las utilidades o pérdidas generadas por la entidad”⁵⁰.

La anterior información es la mínima requerida actualmente por la profesión a nivel nacional en el aspecto general y de normatividad, en el plano internacional, según lo manifestado por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), el término estados financieros incluye balances generales, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera, notas y otros estados, además de material explicativo.

El cuarto objetivo, establece que la contabilidad debe ser considerada y empleada como instrumento de control, para que el usuario esté en condiciones de tomar decisiones que siendo fundadas, sean las más acertadas para el logro de objetivos.

⁵⁰ Ibidem. p. 31.

1.3.- DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD.

El concepto de contabilidad financiera ha evolucionado a través del tiempo y que de un registro empírico o inspirado tan sólo por la necesidad de llevar un orden de cuenta y razón de las operaciones realizadas, evolucionó hacia una serie de reglas, métodos, leyes y principios, lo que dio origen a que, al definirla en diferentes puntos del tiempo, se utilizaran diferentes puntos de vista y criterios, mismos que en el futuro también evolucionarán, cambiando su significado y la manera de definirla.

La contabilidad financiera ha sido definida como una ciencia, como una técnica y como un arte, por lo que, antes de mostrar y explicar la definición que al respecto nos da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, resulta lógico empezar conociendo o recordando los conceptos y las diferencias existentes entre ciencia, técnica y arte.

Se dice que ciencia es el conocimiento exacto y razonado de ciertas cosas o el conjunto de conocimientos fundados en el estudio. Para que la ciencia entendida como tal pueda cumplir con sus propósitos, es requisito indispensable que cumpla con una serie de pasos, denominados en conjunto método científico; para que la ciencia se distinga del conocimiento empírico, debe aplicar el método. Francis Bacon, el padre del método científico, indicó que “lo que distingue a las ciencias del conocimiento vulgar, es el método”.

Podemos decir que el método científico consiste en la determinación de ciertos hechos o realidades por medio de la observación de los fenómenos y en la verificación de la precisión de estos hechos con base en las observaciones continuas. Una vez que los hechos se han analizado, se procede a su clasificación y ahí la ciencia busca las relaciones o causas para explicarlos. El resultado de estas generalizaciones son las hipótesis, cuya autenticidad debe someterse a prueba.

Si partimos de los conceptos comentados, resulta evidente que por la forma en que la ciencia obtiene sus leyes, al someterlas a toda una serie de pasos cuidadosamente

analizados (método científico), podríamos decir que la contabilidad puede ser definida como ciencia, pero lo cierto es que no podemos dejar de tener presente que ésta disciplina, en el transcurso y devenir de los tiempos, siempre ha dado solución a problemas existentes y que sus principios o leyes fundamentales no han sido descubiertas sino diseñadas por el hombre para resolver tales necesidades de información, por lo que resulta claro que la contabilidad no es una ciencia.

Queda entendido que no es una ciencia, pero se propone que es válido y correcto conceptualizarla y estudiarla (no definirla) como tal, lo que nos obliga a estudiarla con un método para de esa manera obtener sus principios, reglas, procedimientos, leyes y, en fin, toda la teoría que la soporte y fundamente.

El concepto de arte señala que éste es el conjunto de reglas para hacer bien una cosa.

El concepto de técnica dice que es el conjunto de procedimientos de un arte o una ciencia. Desde este punto de vista, nos sitúa en una encrucijada al incluir los términos de arte y ciencia en él; sin embargo, nos permite aclarar el panorama y de ahí afirmar que éste es un enfoque correcto para poder definir la contabilidad, pues al abarcar ambos, nos da la oportunidad de tomar lo mejor de ellos e incorporarlos a nuestra definición.

Esta óptica nos da la ocasión de reafirmar que los principios y las leyes que fundamentan a la contabilidad, al ser elaborados por el ser humano para satisfacer necesidades individuales o sociales, permite y da la pauta para entender que estos principios no son verdades fundamentales a las que se les deba dar el carácter de conceptos con poder explicativo y de predicción, y que, al no haber sido descubiertas, continuarán en permanente y constante evolución para satisfacer las necesidades que se presenten en cada momento que se requiera de información financiera útil para la toma de decisiones.

El Boletín A-1, “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad y divulgado por el Comité Ejecutivo del

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), para definir a la contabilidad, parte del supuesto de que ésta es una técnica y así lo expresa en sus párrafos 5 y 6. Al amparo de esto, la define de la siguiente manera:

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

Como técnica: “La contabilidad es la técnica que nos ayuda a registrar, en términos monetarios, todas las operaciones contables que celebra la empresa, proporcionando, además, los medios para implantar un control que permita obtener información veraz y oportuna a través de los estados financieros, así como una correcta interpretación de los mismos”⁵¹.

Como ciencia: “La contabilidad es la ciencia que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afecten el patrimonio de los comerciantes individuales o empresas organizadas bajo la forma de sociedades mercantiles”⁵².

Como arte: “Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en una forma significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos que sean, cuando menos parcialmente, de carácter financiero, así como la interpretación de sus resultados”⁵³.

Para ROMERO LÓPEZ, la “Contabilidad financiera es la técnica mediante la cual se registran, clasifican y resumen las operaciones realizadas y los eventos económicos,

⁵¹ NIÑO ÁLVAREZ, Raúl. Contabilidad Intermedia I. ESCA-IPN. Cuarta Edición. Editorial Trillas. México 1984. p. 12.

⁵² SASTRIAS FREUDENBERG, Marcos. Contabilidad. Primer curso. Doceava Edición. Editorial Esfinge. México 1981. p. 9.

⁵³ American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Research and Terminology Bulletin, final ed., Nueva York, 1961, p. 9, citado en Nelson, A. Tom, Contabilidad acelerada. Enfoque administrativo, Editorial CECSA. México 1984. p. 15.

naturales y de otro tipo, identificables y cuantificables que afectan a la entidad, estableciendo los medios de control que permitan comunicar información cuantitativa expresada en unidades monetarias, analizada e interpretada, para que los diversos interesados puedan tomar decisiones en relación con dicha entidad económica”⁵⁴.

“La contabilidad es una técnica que produce sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre los eventos económicos identificables y cuantificables que realiza una entidad a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad”⁵⁵.

Los eventos económicos identificables y cuantificables deben captarse a través de un sistema de control interno que excluya la posibilidad de no captar alguna operación de la entidad, para después medirla en términos monetarios y clasificarla como activo, pasivo, capital, ingresos, costos o gastos, registrarla en los libros de contabilidad y, por último, resumirla con claridad en la información financiera.

La contabilidad es el proceso inicial y la base para producir información financiera que sirva para la toma de decisiones, la información financiera, debe ser útil y confiable. Para ser útil debe ser oportuna y significativa.

La oportunidad de la información contable es fundamental pues debe llegar al usuario a tiempo para que pueda ser la base de la toma de decisiones.

La significación de la información está basada en la capacidad de representar simbólicamente en palabras (conceptos) y cantidades, los resultados de operación y su situación financiera, y no de abrumar al lector con detalles y cifras que distraigan su atención de lo significativo.

⁵⁴ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Op. Cit. p. 49.

⁵⁵ MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín. Contabilidad Básica. Segunda Edición. Compañía Editorial Continental, México 2004. p. 1.

Como anteriormente se señaló el propósito básico de la contabilidad es proveer información útil acerca de una entidad económica, para facilitar la toma de decisiones de sus diferentes usuarios (accionistas, acreedores, inversionistas, clientes, administradores y gobierno). En consecuencia, como la contabilidad sirve a un conjunto de usuarios, se originan diversas ramas o subsistemas.

Con base en las diferentes necesidades de información de los distintos segmentos de usuarios, la información total generada en una entidad económica para diferentes usuarios se ha estructurado en tres “subsistemas”:

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

Contabilidad Financiera.

“La contabilidad financiera está conformada por una serie de elementos como las norma de registro, criterios de contabilización, formas de presentación, etc. A este tipo de contabilidad se le conoce con ese nombre, debido a que expresa en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que realiza una entidad así como ciertos acontecimientos económicos que la afectan, con el fin de proporcionar información útil y segura a usuarios externos para su toma de decisiones”⁵⁶.

Contabilidad Administrativa.

“Todas las herramientas del subsistema de información administrativa se agrupan en la contabilidad administrativa, la cual es un sistema de información al servicio de las necesidades internas de la administración, cuyo objetivo es facilitar las funciones administrativas de planeación y control así como la toma de decisiones. Entre las aplicaciones más típicas de esta herramienta se encuentran la elaboración de presupuestos, la determinación de costos de producción y la evaluación de la eficiencia de las diferentes

⁵⁶ GUAJARDO CANTÚ, Gerardo. Op. Cit. p. 8.

áreas operativas de la organización, así como del desempeño de los diferentes ejecutivos de la misma”⁵⁷.

Contabilidad Fiscal.

“La contabilidad fiscal es un subsistema de información diseñado para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de las organizaciones respecto de un usuario específico: el fisco. Como se sabe, a las autoridades gubernamentales les interesa contar con información financiera de las diferentes organizaciones económicas para cuantificar el monto de la utilidad que hayan obtenido como producto de sus actividades y así poder determinar la cantidad de impuestos que les corresponde pagar de acuerdo con las leyes fiscales en vigor”⁵⁸.

2.- OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD.

Para una correcta administración de los bienes de una persona física o una persona jurídica, es indispensable un buen sistema de información. La contabilidad es un sistema de información que capta y procesa datos referentes al patrimonio y su evolución en el tiempo, la información resultante del procesamiento de estos datos se usa para evaluar el resultado de decisiones ya tomadas, como elementos base para la toma de nuevas decisiones y también para vigilar eficazmente sus recursos y obligaciones, por lo cual dicha información es importante, esta importancia ha sido reconocida por el Estado, quien en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece la autodeterminación y en el artículo 33 del Código de Comercio establece la obligación de los comerciantes de llevar contabilidad, dichos artículos a continuación se transcriben en lo conducente:

“Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

⁵⁷ Ibidem. p. 9.

⁵⁸ Ibidem. p. 10.

“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

“I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

“II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

“III. (Se deroga).

“En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

“Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

“Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

“Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio”.

“Artículo 33 del Código de Comercio: “El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio...”.

2.1.- REQUISITOS DE LA CONTABILIDAD.

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las reglas, establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente :

“I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

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

“III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

“IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

“V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse

con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

“Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

“Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

“En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

2.2.- INFORMES CONTABLES.

Etimológicamente la palabra información proviene del vocablo en latín *informatio*, y la terminación *onis* que significa: acción y efecto de informar o informarse; es decir, se refiere a los conocimientos facilitados o así adquiridos, integrados por un dato o un conjunto de datos con un significado capaz de reducir la incertidumbre o incrementar el conocimiento respecto a alguna cuestión.

Se dice que la información “es la premisa de una decisión”⁵⁹. De ahí la importancia que reviste la información financiera para la toma de decisiones, por ello la necesidad de

⁵⁹ BLANCO ILLESCAS, El control integrado de gestión. Iniciación a la dirección por sistemas, Editorial Limusa, Noriega. p.197, citado en ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Principios de Contabilidad. Segunda Edición, Editorial McGraw-Hill, México 2004. p. 46.

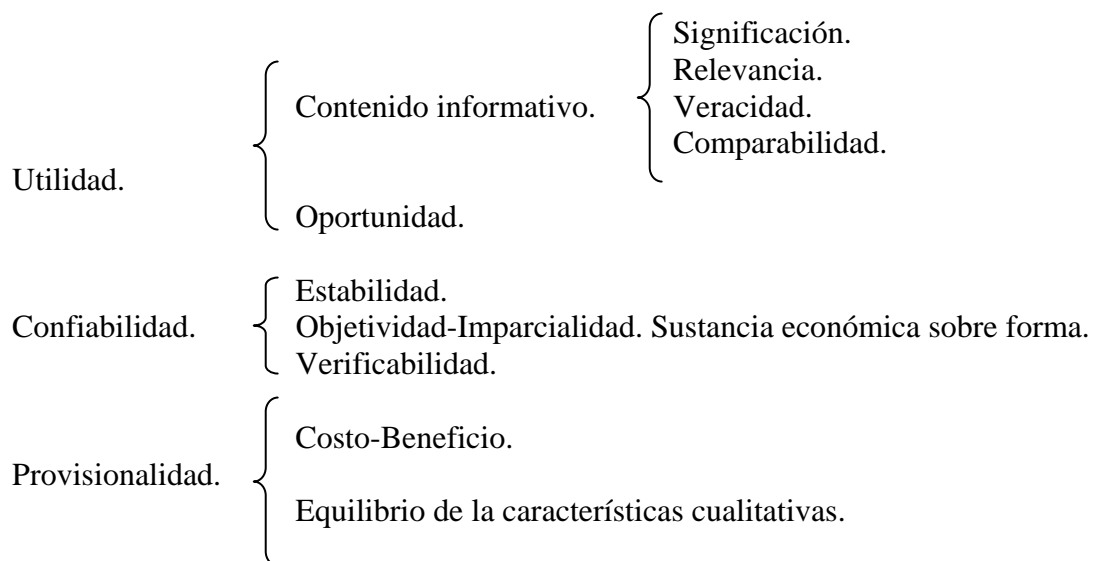
que las organizaciones cuenten con adecuados sistemas de información que les permitan agilizar y optimizar ese proceso; asimismo, como las empresas son conductoras de personas encaminadas al logro de objetivos, éstos serán alcanzados en mejores condiciones de eficiencia en la medida que el sistema brinde a los administradores información útil, confiable y oportuna, o sea, la más adecuada a sus necesidades.

Así como es importante entender que la contabilidad produce información, también lo es que ésta sea adecuadamente comunicada a los usuarios, es decir, la comunicación es un proceso mediante el cual una información es transmitida a alguien para compartirla, por ello se requiere que sea recibida y sobre todo comprendida; de hecho, la información que se transmite pero no es recibida, se dice que no es comunicada. Por lo tanto, comunicar representa y significa hacer común a una o más personas una determinada información.

Para hacer llegar a los usuarios la información financiera, se dispone de diversos medios de difusión o comunicación de la misma; dentro de ellos podemos citar los siguientes:

- a) La técnica contable, es decir, los propios estados financieros entregados a los usuarios.
- b) Periódicos, radio, televisión y revistas especializadas.
- c) Instituciones como la Bolsa Mexicana de Valores y el Banco de México.

La información contable debe reunir las siguientes características:



La contabilidad al producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, tiene que ser resumida en otra información que pueda ser fácilmente leída e interpretada por el lector, cualquiera que éste sea, pero con un conocimiento mínimo para entenderla.

“La técnica contable ha desarrollado los siguientes informes que ha denominado:

“a) Balance General o estado de situación financiera. El nombre de balance general tiene su origen en que pone en balance o iguala el valor de los activos del ente económico con la suma de los derechos que tienen los acreedores y la participación de la propiedad de los accionistas o dueños.

“El estado de situación financiera contesta la pregunta de ¿Cuánto tengo?; éste es uno de los cuatro estados principales y se considera el estado financiero fundamental, al cual también se le ha denominado estado de condición financiera, estado de activo, pasivo y capital; estado de conciliación financiera y estado de contabilidad.

“b) Estado de pérdidas y ganancias o estado de resultados.

“El nombre de pérdidas y ganancias tiene su origen en la última línea del estado, que muestra la utilidad o pérdida generada por el ente económico. La denominación de estado de resultados es más genérica pues, además de comprender el resultado final, incluye los resultados obtenidos en cuanto a los ingresos, gastos, costos e impuestos que le son relativos.

“Este estado contesta a la pregunta ¿Cuánto he ganado o perdido?, es el segundo de los cuatro estados principales, al cual se le ha denominado estado de ingresos y gastos.

“c) El tercer estado principal es el estado de cambios en la situación financiera con base en efectivo; es un estado que muestra la generación de los recursos que tuvo el ente durante un periodo y la aplicación o uso que se hizo de ellos teniendo como resultado final el cambio que se produjo en el efectivo de la entidad. En la actualidad éste estado tiene mucha importancia para los lectores en general, ya que mide la habilidad de la entidad para generar efectivo. La habilidad determina, entre otras cosas, la capacidad de la entidad para pagar a sus empleados, proveedores, deudas e insumos en general, así como el decreto de dividendos o utilidades a sus accionistas o dueños. Este estado se prepara con base en dos estados de situación financiera a dos fechas diferentes para determinar los cambios financieros que tuvo la entidad.

“d) El cuarto estado principal es el estado de variaciones en el capital contable, que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el periodo”⁶⁰.

Para que un empresario pueda tomar decisiones tan rápido como evoluciona la economía, la información contable debe ser de calidad, es decir, para no rezagarse con relación al resto de sus competidores. Es conveniente aclarar que uno de los datos más importantes para esos usuarios es la cifra de utilidad o pérdida de un negocio; es decir, la cuantificación de los resultados (beneficios netos) generados por la prestación de servicios a los clientes o por la manufactura venta de productos.

⁶⁰ MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín. Op. Cit. p. 3.

La contabilidad debe preparar información financiera de calidad, cumpliendo con una serie de requisitos o características que le dan valor. Las características básicas de la información financiera es un tema fundamental de la normatividad financiera de diferentes países. En México, las características de la información se detallan dentro del Boletín A-1 titulado Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. A nivel internacional, las Normas Internacionales de Contabilidad tratan este tema en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

Primordialmente, la información que generan los contadores debe presentar tres características principales: utilidad, confiabilidad y provisionalidad.

Utilidad.

“Esta característica especifica que la información debe adaptarse a las necesidades de los usuarios para que pueda ser utilizada en el proceso de toma de decisiones, la información financiera se debe adecuar a las necesidades de los usuarios externos e internos.

“Ahora bien, para que la información financiera sea útil es necesario que su contenido tenga ciertas características secundarias, que son: ser relevante, comparable, real y significativa”⁶¹.

Confiabilidad.

“Por otro lado, para que la información financiera sea confiable es necesario que el proceso de integración y cuantificación de los estados financieros haya sido objetivo, que las reglas bajo las cuales se genera la información sean estables y que exista la posibilidad de verificar los pasos seguidos en su proceso de elaboración, de tal forma que los usuarios puedan confiar en dicha información”⁶².

⁶¹ GUAJARDO CANTÚ, Gerardo. Op. Cit. p. 32.

⁶² Ibidem. p. 33.

Provisionalidad.

Ésta característica, fundamental para los usuarios de la información financiera, se refiere al hecho de que los usuarios deben estar conscientes de que la información que aparece en un estado financiero, es provisional, es decir, presentan la información con todos los elementos y circunstancias que estuvieron vigentes hasta el momento de la elaboración de los estados financieros.

2.2.1.- LOS EMISORES DE INFORMES CONTABLES.

Dados los aspectos que trata la contabilidad podría emitir informes contables cualquier ente que tenga un patrimonio, esto es observable para las personas físicas y jurídicas pero sería raro que alguna de ellas realizara su propia contabilidad y mantuvieran un sistema contable. Lo común es que cuando a una persona física o jurídica se le solicita una declaración sobre su patrimonio, sus ingresos o sus gastos, la realice un contador, tomando como base de los elementos de que dispone y aplicando sus conocimientos profesionales.

Por lo tanto, los emisores normales de informes contables de las personas físicas y jurídicas, son los contadores.

2.2.2.- USUARIOS DE INFORMES CONTABLES Y SUS NECESIDADES.

Los usuarios de los estados financieros pueden clasificarse en dos grupos, que son:

- 1.- Usuarios internos, como los accionistas, empleados y administradores.
- 2.- Usuarios externos, como los posibles nuevos inversionistas, instituciones de crédito o prestamistas, proveedores, otros acreedores, clientes, gobierno, cámaras y público en general.

Todos ellos usan la información financiera para satisfacer diferentes necesidades de información, por ejemplo:

“a) Los accionistas o posibles nuevos inversionistas requieren información para conocer y evaluar el riesgo y el retorno que tendrá su inversión. Ellos también necesitan información para que les ayude a tomar decisiones en cuanto a vender, conservar o tener más participación en el negocio. A estos usuarios les interesa mucho la información relacionada con el riesgo que corre su inversión.

“b) A los empleados y sindicatos les interesa la información relacionada con la utilidad que genera el negocio y su participación que tienen en la utilidad, así como la estabilidad que ofrece al negocio. Algunas veces también están interesados en los beneficios que tienen, los costos de los salarios en relación con los gastos del negocio, así como las oportunidades de mejorar el rendimiento y el crecimiento de la empresa.

“c) Las instituciones de crédito o prestamistas requieren la información relacionada con los préstamos con el fin de conocer si sus créditos e intereses les serán pagados al vencimiento. Esta información incluye principalmente la estructura financiera del negocio y la generación de fondos.

“d) Los proveedores y otros acreedores requieren la información para conocer si sus créditos serán liquidados cuando se venzan. También les interesa saber si la empresa tiene una estructura financiera sana y, tal vez, estimar si puede ser un cliente importante.

“e) A los clientes les interesa la información acerca de la continuidad que tendrá la operación de la empresa, especialmente cuando han efectuado inversiones a largo plazo relacionadas o dependientes del suministro de productos o servicios de la empresa.

“f) El gobierno y las cámaras requieren información sobre el mercado que atiende la empresa y su cobertura, así como sus actividades presentes y futuras. También desean

información que puedan usar para regular las operaciones de las empresas, determinar las políticas de impuestos, así como información relacionada con estadísticas.

“g) Al público en general le interesan muy diferentes aspectos; por ejemplo, para saber la oportunidad que tiene en la empresa para obtener trabajo en la comunidad; para conocer la relación que tiene la empresa con los proveedores o industrias locales o periféricas, etc. Los estados financieros ayudan al público a conocer el tamaño de la empresa, la tendencia decreciente que tiene, su prosperidad, sus desarrollos, sus nuevas actividades, etcétera.

“h) Los administradores, quienes son responsables de la preparación y presentación de la información financiera, son los primeros interesados en conocer la situación financiera, los resultados y la generación de fondos de la empresa, ya que son la fuente de información para formarse un juicio y tener conocimiento de lo sucedido en la empresa. Los administradores tienen acceso a la información más detallada que les permite controlar, planear, tomar decisiones con el fin de conducir la empresa al logro de los objetivos fijados”⁶³.

También podemos clasificar a los usuarios, de acuerdo a el tipo de contabilidad que empleen, de la siguiente manera:

a) Usuarios de la contabilidad financiera: Este tipo de contabilidad es útil para los acreedores, accionistas, analistas e intermediarios financieros, el público inversionista y los organismos reguladores, todos ellos usuarios externos de la información contable.

b) Usuarios de la contabilidad administrativa: Este tipo de contabilidad es útil sólo para los usuarios internos de la organización, tales como los directores generales, gerentes de área, jefes de departamento, entre otros. Esto se debe a que los administradores de una entidad económica tienen la necesidad de supervisar el desempeño de la entidad para la cual trabajan y el resultado de su propio trabajo.

⁶³ MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín. Op. Cit. p. 4.

c) Usuarios de la contabilidad fiscal: Los usuarios externos a los que la contabilidad fiscal le es útil, son las autoridades gubernamentales, representadas principalmente por los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.3.- CONTABILIDAD MERCANTIL.

El Código de Comercio establece el principio general de que todos los comerciantes deben llevar libros: “cuenta y razón pormenorizada de todas sus operaciones y en tres libros cuando menos”, disposición que se analizará posteriormente.

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes en el artículo 33 del Código de Comercio, se establece que el comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer algunos requisitos mínimos, los cuales se señalan en el siguiente tema.

Los requisitos que señala el artículo 33 del Código de Comercio, han permitido que la contabilidad moderna pueda llevarse en computadoras y los registros sean grabados en disquetes, de los cuales puedan obtenerse hojas impresas que después de imprimirse deberán llevarse a encuadernar, empastar y foliar como lo establecen los artículos 34 y subsiguientes, del mismo dispositivo jurídico.

El derecho positivo mercantil determina cuál sistema contable debe seguirse y deja a los particulares elegir el que más les convenga; pero en la ley como en la práctica ha tomado carta de naturalización el de partida doble. Se deben llevar cuando menos tres libros: el libro de inventarios y balances, el libro diario y el libro mayor, aparte de los que corresponde llevar a las sociedades, y conforme al Código de Comercio, ya con arreglo a la Ley General de Sociedades Mercantiles y demás leyes especiales aplicables; como ocurre

con los libros de actas en las sociedades, para las asambleas o para los consejos de administración, o como sucede en la sociedad de responsabilidad limitada con los libros de registro de socios. Es importante señalar que sólo se aluden los libros que exige el derecho mercantil, sin que haya por qué aludir aquí a los libros que establecen las leyes de carácter tributario, como los talonarios de facturas, ventas al por mayor, ingresos y egresos, etcétera.

Los libros o las hojas contables que obliga la ley mercantil a llevar, deben reunir ciertas condiciones, satisfacer determinados requisitos como estar encuadernados, forrados, empastados, foliados, redactados en idioma español, escritos con toda claridad e insertar los asientos por riguroso orden cronológico. Cualquiera que sea el sistema del registro, en hojas contables, se deberán encuadernar dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Esto con la finalidad de que no puedan sustraerse o cambiarse hojas, alterarse los asientos y con objeto de tener más facilidad de manejo de los números y de que la contabilidad misma resulte pulcra y limpia. Los comerciantes extranjeros tienen iguales obligaciones en estos particulares, bajo severas penas económicas en caso de contravención o de no llevar su contabilidad en español; en caso de juicio, sólo les es permisible probar hasta que la traducción haya sido hecha.

Es potestativo para los comerciantes limitarse a llevar sólo los libros o registros establecidos por la ley o llevar otros; ya sea cuando así les conviniere o cuando lo sugiere la naturaleza del giro comercial, la importancia del establecimiento o la mera técnica contable; es en efecto muy frecuente que los comerciantes lleven varios libros adicionales que se designan con el nombre genérico de libros auxiliares y que pueden complementarse con tarjetas, sistemas cárdex y otros documentos; los libros pueden ser manejados personalmente por el comerciante, o bien éste puede encomendar a tercero para que los lleve, generalmente contratan a contadores para que estos realicen la contabilidad.

El libro de inventarios y balances se abre con una lista de los bienes que constituyan el activo con que el comerciante inicia sus operaciones mercantiles (dinero, créditos, mercancías, enseres, patentes, etc.), aparece los valores asignados a todos esos bienes, en varias columnas y al final se registra la suma de los valores que individualmente se les haya

asignado, sobre la base de que tales valores deben ser reales no estimativos o de otro orden. En otra columna deberá registrarse la lista pormenorizada de los créditos a cargo del comerciante al iniciar sus operaciones (si bien no necesariamente ha de existir pasivo en el inventario de un comerciante que inicia sus labores; pero pudiera haberlo). Finalmente se hará constar la diferencia resultante de la comparación entre el activo y el pasivo, lo cual determinará cuál es el saldo acreedor a su exacta cuantía; éste será el caudal líquido que sirva para iniciar las operaciones, tratándose del inventario inicial de un comerciante.

Todos los demás inventarios que por cualquier motivo se hagan después de iniciadas las operaciones comerciales, incluso el que se practique una vez que el comerciante clausure o liquide su establecimiento o negociación, deberán llevarse al libro de que se viene hablando y bajo los mismos lineamientos expresados.

El comerciante está obligado a practicar por lo menos un balance anual, sin perjuicio de que se practiquen otros cuando le convenga o cuando por circunstancias especiales se imponga o en acatamiento de alguna disposición legal a este respecto. El balance consiste en un resumen de las operaciones efectuadas por el comerciante en determinado periodo de tiempo, con especificación de los resultados activos o pasivos que se hayan registrado, este balance determina el saldo deudor o acreedor que arrojen dichas operaciones, lo que demostrará el estado financiero del giro en el momento de practicarse; el balance registra en un momento determinado las condiciones generales del negocio; los balances también deben asentarse en forma cronológica en el libro de que se trata.

En el libro diario deben asentarse cronológicamente todas las operaciones del comerciante. Se inicia como primera partida, con un asiento que sea el resultado mismo del inventario con que a su vez se abra el libro respectivo y siguiéndose al respecto la técnica que sugiera el sistema de contabilidad elegido, que en la practica consiste en la partida doble. Dentro del orden rigurosamente cronológico expresado, el diario incluirá la historia de cada una de las operaciones que se ejecuten en forma clara y minuciosa, aunque breve, los pormenores y circunstancias que rodean a cada operación y si la misma se traduce en un abono o un cargo, esto es, si se trata de operación con resultado activo o pasivo, no sin

expresar la o las personas que resulten deudoras o acreedoras con motivo de cada asiento y naturalmente, de cada operación. En determinados casos y tratándose de ciertos negocios, no sería fácil asentar de manera individual cada una de las operaciones efectuadas, como tampoco se podría guardar el orden en que se efectuaron, por lo que el Código de Comercio faculta en semejantes casos, esto es, cuando las operaciones sean muy numerosas cualquiera que sea su importancia, lo mismo que en el caso de que hayan tenido lugar fuera del domicilio del comerciante, como ocurre con los que viajan para vender sus mercancías, la ley faculta, para que se anoten en un solo asiento global todas las operaciones dichas, que se refieran a cada cuenta y que se hayan verificado en un solo día, si bien guardando en la expresión de las mismas, si se detallan en el mismo orden en que se verificaron.

En el libro diario suelen numerarse los asientos e incluirse en los mismos determinadas modalidades sugeridas por la técnica contable para hacer más expedito el manejo de los libros y la localización de todo tipo de datos (fechas, personas, lugares, objetos, contratos, forma y circunstancias, modalidades, etc., relativos a cada asiento).

Otra importante obligación a cargo de los comerciantes es la de anotar en el libro diario las cantidades que aquellos tomen o retiren del negocio para fines personales, ajenos a la negociación o giro, incluso las cantidades que el comerciante necesite para subvenir a las cargas de su hogar o para su subsistencia, a cuyo efecto en el o los asientos en que se tome nota de esas sumas, deberá hacerse mención de las fechas en que esto ocurra, abonando a la caja y cargando a la cuenta personal del comerciante, no sin que posteriormente dejen también de llevarse esas partidas a una cuenta especial que debe abrirse al efecto.

Las indicadas precauciones tienen por objeto responsabilizar al comerciante por las cantidades que retire de la negociación y que pueden llegar a afectar su solvencia, porque si el comerciante toma sumas superiores a las que el negocio permite, hace que éste se menoscabe, lo que da lugar a que no se puedan solventar las obligaciones, hasta plantear un caso de quiebra, todo con perjuicio de terceros directamente; y en consecuencia, las anotaciones que se hagan en la contabilidad de las partidas o cantidades retiradas por el

comerciante, para fines ajenos a su tráfico, darán la base para saber hasta qué punto hay responsabilidad económica o criminal en el comerciante mismo, para determinar la época precisa en que el comerciante dejó de ser solvente y aun si hubo o no malicia, atenta la prudencia o el exceso con que se actuó al extraer los fondos indicados.

El libro mayor está organizado de modo que cada persona y cada cuenta que se mueven dentro del marco de las operaciones del comerciante, tienen un folio particular, con la cara de una hoja para hacer las anotaciones de asientos activos y la cara frontal de la siguiente para anotar las operaciones pasivas de la misma cuenta; de esta manera, al abrir el libro en cualquier folio, se encuentra a la vista una sola cuenta, en la que se había concentrado o se van a concentrar en forma sintética, clara y sugestiva, los asientos traídos del libro diario en orden cronológico. El libro mayor permite así, con sólo sumar las partidas del activo y del pasivo de cada folio, obtener por comparación de ellas, el saldo preciso de la cuenta elegida y la determinación de si es activo o pasivo, dicho libro es muy funcional.

Los libros de actas de las asambleas y de los consejos de administración. Estos libros se llevan por las sociedades mercantiles de acciones. En ellos debe anotarse la clase de asamblea de que se trate, si es de accionistas (ordinaria, especial o extraordinaria) o si es de consejo de administración en su caso. Se expresa la fecha de la junta o reunión y las personas asistentes a la misma; si es de accionistas, las acciones presentes y las que cada persona represente; la orden del día, la relación de los asuntos tratados, con el pormenor que sea necesario; las resoluciones adoptadas; la forma en que se hayan producido y recogido las votaciones, así como las circunstancias en que la reunión se desarrolló; la forma aprobada para la ejecución de las resoluciones, incluyéndose las firmas de las personas que conforme a la ley, a la escritura social o a los estatutos, deban firmar las actas. Sobre esto deben relacionarse los artículos 41 del Código de Comercio y los aplicables de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las demás leyes especiales sobre la materia.

El libro de registro de socios se lleva en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas; tiene por objeto asentar en él los nombres, domicilios, la

nacionalidad de cada uno de los socios; las aportaciones de cada uno, el monto y la naturaleza de cada socio; las cesiones que los socios harán de sus partes sociales, los aumentos en el valor de las mismas partes sociales y sus disminuciones de valor; la categoría de dichas partes en caso de haber varias y los derechos especiales o generales que dentro de cada categoría disfruten los socios; y cuanto más aspectos afecten a las partes sociales; los casos de transmisión por herencia de las partes; el derecho del tanto sobre la parte del socio que se retire o sea expulsado de la sociedad; los casos de amortización de las partes sociales, sólo después de anotada la adquisición de una parte social en el citado libro, surtirá efectos con relación a terceros; este libro estará al cuidado de los administradores, podrá ser consultado por los socios y aun por cualquier persona que demuestre interés legítimo en ello.

2.3.1.- REQUISITOS DE LA CONTABILIDAD MERCANTIL.

Todo comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad el cual podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los requisitos que establece el artículo 33 del Código de Comercio, el cual señala lo siguiente:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.

B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

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

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

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

3.- EL CONTADOR.

Toda profesión nace primero como oficio. Comienza a evolucionar y la presencia de dicha actividad en la sociedad se reviste de un prestigio cada vez mayor hasta que adquiere el rango de profesión.

La presencia de la contabilidad en el mundo de los negocios se convalida siempre y cuando se ofrezca un servicio de calidad a sus clientes. Ésta disciplina tiene como objetivo generar información útil para la toma de decisiones de usuarios tales como administradores, banqueros, inversionistas, dueños, público en general, empleados, autoridades gubernamentales y otros más.

Para una persona que ha elegido la contaduría pública como profesión, al igual que para otros profesionales, es importante saber la función que puede desempeñar un contador, con el fin de conocer las actividades que puede desarrollar, con el propósito de ayudar a alcanzar con mayor éxito la meta de los diferentes tipos de organizaciones económicas.

Desde esta perspectiva, el ejercicio profesional de la contabilidad se divide en dos categorías generales:

- 1.- Ejercicio profesional independiente.
- 2.- Ejercicio profesional dependiente.

Ejercicio Profesional Independiente.

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

Los despachos de contadores públicos se dedican principalmente a la auditoría, tarea que consiste en revisar y comprobar los registros financieros de una organización para determinar si se han aplicado las políticas contables correctas y si se han observado las normas dictadas por la administración. En los últimos años, los servicios de estas firmas se han ampliado para incluir especialistas en impuestos, análisis y diseño de sistemas de información contable y servicios generales de consultoría en administración.

Ejercicio Profesional Dependiente.

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

Certificación del Contador Público.

La certificación del contador público es un sinónimo de calidad. Con ello, se busca que los servicios que el profesional otorgue sean confiables y se apeguen a la normatividad vigente. Mediante la certificación, el contador público hace del conocimiento público sus capacidades y su profesionalismo en el desempeño de sus funciones.

En México, a partir de 1998 los contadores públicos tienen obligación de certificarse mediante la acreditación de conocimientos teóricos y la comprobación de experiencia práctica. Dicha certificación sólo es necesaria para aquellos profesionales cuyo ámbito de trabajo se centra en la preparación de información financiera y en la revisión y dictaminación de la misma para propósitos financieros y fiscales.

La contaduría pública cuenta con diferentes organismos, los cuales tienen como objetivo principal incrementar el prestigio de la contaduría y garantizar la información financiera generada por dichos profesionales. Tales organismos se pueden agrupar en dos categorías:

- Organismos profesionales.
- Organismos responsables de elaborar las normas contables.

3.1.- CONCEPTO DE CONTADOR.

La profesión contable nace como un intento de registrar las operaciones comerciales, y con ello estriba la justificación de la contabilidad en la sociedad de hoy.

Para Athié Gutiérrez los contadores públicos son: “Profesionales que auxilian a los comerciantes en el examen de la situación de sus empresas y llevan el sistema de contabilidad correspondiente”⁶⁴.

Los contadores privados son: “Son los auxiliares encargados de llevar la contabilidad del comerciante del cual dependen”⁶⁵.

El contador es aquel que “su actividad principal consiste en el uso y la interpretación de la información. El contador debe asumir una función clave de la

⁶⁴ ATHIÉ GUTIÉRREZ, Amado. Derecho Mercantil. Segunda Edición. Editorial McGraw-Hill. México 2003. p. 66.

⁶⁵ Idem.

supervisión, para que la organización a la que pertenece sobreviva en un ámbito de cambios financieros constantes”⁶⁶.

Para nosotros la definición mas completa y acertada es la del autor ROMERO LÓPEZ, ya que lo define partiendo de una descripción de éste, señalando las funciones que desempeña, así como los beneficios que resulta de su actividad y los beneficiados de ésta, por lo cual a continuación se transcribe tal definición:

“El licenciado en contaduría es un experto financiero y como tal es una autoridad profesional en todo lo que se refiere a obtener y aplicar recursos financieros de entidades en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoria, finanzas y fiscal, así como en la planeación, análisis, crítica, interpretación e investigación de las finanzas, con espíritu y mente abiertas al cambio, a la obtención y creación o generación de nuevos conocimientos, e igualmente a la comunicación y aplicación de estos conocimientos en beneficio de sus clientes en lo particular y de la sociedad en lo general”⁶⁷.

3.2.- FUNCIONES DEL CONTADOR.

El contador debe satisfacer las necesidades de información financiera de los diversos usuarios o interesados en ella, aplicando sus conocimientos de contabilidad, para controlar y presentar la información financiera mediante los estados financieros, mismos que son empleados por los directivos de las entidades, para fundar y posteriormente tomar decisiones en beneficio de la empresa.

El contador debe realizar el proceso contable, que abarca desde el registro de las transacciones u operaciones llevadas a cabo por las empresas, su registro, valuación y presentación de la información financiera. Cabe mencionar que el contador no solo brinda

⁶⁶ LANNY M., Salomón. Principios de Contabilidad. Editorial Harla. México 1988. p. 4.

⁶⁷ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Op. Cit. p. 13.

información financiera, si no que además da un control de las operaciones financieras que se realizan, lo cual viene a construir un punto relevante para la toma de decisiones.

El campo de actuación profesional la podemos dividir en dos partes, en donde una de ellas nos colocaría en el trabajo independiente y la otra en el dependiente.

En el ejercicio independiente, formando un despacho, ya sea solo o agrupado con colegas y profesionales afines, en esta forma el contador público puede brindar los siguientes servicios:

1 . Contabilidad.

- a) Establecimiento de sistemas de contabilidad.
- b) Registro y captura de transacciones financieras, y presentación de estados financieros.
- c) Elaboración de estados financieros para fines específicos, por ejemplo, solicitud de créditos bancarios y de cualquier otro tipo.
- d) En general, todo lo referente a servicios contables-financieros, incluyendo por supuesto la determinación de los impuestos a pagar por sus clientes, materia que en la actualidad reviste un especial interés.

2. Auditoria.

- a) Financiera.
- b) Fiscal.
- c) Administrativa.

3. Finanzas.

- a) Análisis e interpretación de estados financieros.
- b) Políticas financieras de la entidad.
- c) Compra de inversiones en valores negociables.
- d) Trámites ante instituciones de crédito, seguros y fianzas, etc.

4. Consultoría.

- a) En cualquier rama de manera general.
- b) O particular como impuestos, contabilidad, auditoria, costos, finanzas, etcétera.

Por lo que corresponde al trabajo dependiente, también podemos dividirla en dos, en una de ellas se encontraría el sector privado o empresas de iniciativa privada y en el otro el sector público. Téngase presente que dentro del sector privado existe una gran diversidad

de tipos de empresas como las comerciales, industriales, de servicios, de asesoría financiera, turismo, etcétera.

En las empresas de iniciativa privada se puede desarrollar cualquier actividad u ocupar cualquiera de los puestos que se mencionan enseguida.

1. Contador general.
2. Contralor.
3. Director o gerente de finanzas.
4. Director o gerente de presupuestos.
5. Contador de impuestos.
6. Contador de costos.
7. Auditor interno.
8. Contador de nóminas.
9. Contador de cuentas por cobrar o por pagar.
10. Director general.
11. Gerente general.

En el sector público, dentro de las dependencias de gobierno, los puestos podrán ser entre otros:

1. Secretario de Hacienda.
2. Contador mayor de Hacienda.
3. Jefe de una oficina federal de Hacienda.
4. Contador de cualquier dependencia.

3.3.- OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR.

Las obligaciones y responsabilidades de los contadores, existen solo desde la perspectiva de la ética, entendiendo por ética, la parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre, y que la contaduría pública es una actividad profesional que brinda servicios a la sociedad, lógico es pensar que esta actividad debe estar guiada por una conducta ética. Por ello, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se ha dado a la tarea de establecer una serie de normas de conducta ética contenidas en el Código de Ética Profesional.

El Código de Ética Profesional se divide en una serie de postulados, siendo éstos:

- Aplicación universal del código.
- Independencia de criterio.
- Calidad profesional de los trabajos.
- Preparación y calidad profesional.
- Responsabilidad personal.
- Secreto profesional.
- Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.
- Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.
- Retribución económica.
- Respeto a los colegas y a la profesión.
- Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.
- Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

El postulado I, consistente en la aplicación universal del código; consiste en que este Código de Ética Profesional es aplicable a todo contador público por el simple hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión.

Como podemos observar el Código de Ética Profesional, a través de una serie de artículos, reglamenta específicamente las normas señaladas en los postulados, y éste Código es la única normatividad que finca una responsabilidad ética a la función del contador, no existiendo una ley jurídica que haga exigible el correcto desempeño de los contadores, al realizar la contabilidad de los contribuyentes.

En tal virtud, podemos observar que el legislador es omiso en legislar sobre tal hecho, lo cual radica en una injusticia indudable en lo que atañe a los contribuyentes, ya que en la mayoría de las ocasiones el incumplimiento de las leyes fiscales es imputable al contador pero al existir una ignorancia en cuestión del tema de la contabilidad por parte de los contribuyentes, éstos en muchas ocasiones no se enteran de que el contador que contrataron para que realizara su contabilidad esta infringiendo la ley fiscal y por lo cual es acreedor a una sanción, pero en la actualidad por falta de disposiciones legales que regulen la responsabilidad solidaria del contador al realizar la contabilidad de los contribuyentes, el

afectado o responsable, siempre es el contribuyente, a pesar de que el que incumplió con la norma fue el contador.

En este sentido, nos pronunciamos a favor de una propuesta de modificación del Código Fiscal de la Federación, para incluir un capítulo especial que regule la responsabilidad solidaria de los contadores, estableciendo sus derechos y obligaciones, así como sanciones por infracciones a la ley, cuestión que analizaremos en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO IV.
**PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN, PARA INCLUIR UN CAPITULO ESPECIAL QUE REGULE LA
RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS CONTADORES.**

Como estudiosos del derecho, nos sentimos obligados a hacer todo lo que esté en nuestro alcance, para complementar la ausencia de legislación que, dentro de nuestra actividad, observamos en las normas vigentes de nuestro país.

Por ello, en el presente capítulo se pretende proponer una reforma al Código Fiscal de la Federación, para incluir un capítulo especial que regule la responsabilidad solidaria de los contadores, en virtud de que no existe una regulación sobre dicha responsabilidad.

La propuesta que haríamos a la legislación fiscal, es la de crear un capítulo especial que regule la responsabilidad solidaria de los contadores, contemplando los siguientes apartados.

1.- PATENTE DEL CONTADOR.

El contador será autorizado por la autoridad fiscal mediante una patente, misma que según el Diccionario significa el “documento librado por autoridad competente, que permite el desempeño de un empleo, el ejercicio de una profesión o el disfrute de un privilegio”⁶⁸.

Consideramos que podemos tomar como base dos tipos de patente que recoge el Derecho, por lo tanto, es necesario distinguir a cuál de ellas nos referimos cuando señalamos que el contador debe realizar la contabilidad de los contribuyentes mediante una patente.

⁶⁸ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Octava Edición. Tomo III. Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, Argentina 1974. p. 244.

a) La patente para desempeñar un empleo.

Éste tipo de patentes es una clase de autorización, la función para la cual se otorga requiere que el postulante reúna diversos e importantes requisitos que garanticen la eficiente, oportuna y honesta prestación del servicio, pues no sólo se atiende al interés personal del solicitante sino que también se procura proteger los intereses colectivos de la sociedad o del Estado. Entre los requisitos personales del postulante de la patente generalmente se exigen aquellos relacionados con su conducta, su reputación, su nacionalidad y otros más. En cuanto a los profesionales se exigen requisitos relacionados con su preparación académica tales como la obtención de grados técnicos o universitarios y el acreditamiento de experiencia profesional en el ramo de la función de que se trate.

b) La patente para el ejercicio de una profesión.

De conformidad con la Ley General de Profesiones para el ejercicio de una profesión se requiere además de obtener un título de una institución de enseñanza superior la expedición de una “cédula” con efectos de patente.

Los requisitos para su expedición son el haber cursado y aprobado el plan de estudios de la carrera correspondiente, obtener el título respectivo y ser de nacionalidad mexicana.

La patente del contador parece tener características que pudieran encuadrarla como una patente para ejercer un empleo pero también parece gozar de las condiciones y cualidades de una patente para ejercer una profesión.

Para su expedición la ley deberá requerirle que el solicitante acredite requisitos de conducta personal y de experiencia laboral en la función, propios de una patente de empleo, pero también exige comprobar el haber cursado una profesión y obtenido el título correspondiente, requisitos de una patente de profesión.

La patente será personal e intransferible, esta cualidad de la patente del contador, consiste en que solo la puede ejercitar su titular y no puede ser objeto de transmisión ni por causa de muerte.

El objeto y alcance de la patente del contador es para realizar la contabilidad de los contribuyentes, por lo que es importante remarcar cuáles son los actos, formalidades y procedimientos que lo constituyen, pues ellos sólo los podrá ejecutar la persona que sea titular de una patente de esta índole, así mismo otra de las características de dicha patente es que el contador al realizar la contabilidad de los contribuyentes, siempre será por cuenta ajena, estableciendo así su naturaleza de ser un representante solidario del contribuyente.

Dada la certeza y seguridad que los contadores brindan a sus clientes y al fisco federal; a la economía en la recaudación de las contribuciones federales y la valía de la asesoría que otorgan a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y leyes cada vez más complicadas, la ley debe establecer, un capítulo especial que regule los derechos y obligaciones del contador así como su responsabilidad solidaria.

Finalmente, una característica importante de la patente es "por cuenta ajena", lo cual significa que el contador necesitara dicha patente para realizar legalmente la contabilidad de algún contribuyente.

1.1.- REQUISITOS PARA OBTENER LA PATENTE.

Como establecimos anteriormente dentro de las características de la patente del contador, ésta se expedirá a favor del solicitante que cumpla determinados requisitos relacionados con su conducta, antecedentes personales y compruebe sus aptitudes en materia contable, en razón de sus estudios superiores y su experiencia en el ramo. Como se describirá a continuación, estos requisitos deben ser rígidos, con la intención de asegurar eficiencia para los contribuyentes en la prestación del servicio, seguridad y certeza en el

cumplimiento de la ley para el fisco federal. A continuación se expondrán los requisitos para obtener la patente de contador.

a) Ser mexicano por nacimiento en el pleno ejercicio de sus derechos.

En este requisito se establece que el ejercicio pleno de derechos supone la mayoría de edad y ésta, generalmente, otorga esa calidad a los mexicanos, en pleno uso de sus derechos políticos.

b) No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito doloso, ni haber sufrido la cancelación de su patente, en caso de haber tenido la patente de contador.

c) Gozar de buena reputación personal.

Ésta clase de requisito de conducta y de reputación buena u honorable, en la práctica se refiere a cumplir con cartas de recomendación; certificaciones sobre la falta de antecedentes penales; constancias de antecedentes profesionales, laborales, recomendaciones comerciales y de otra índole.

d) No ser servidor público ni militar en servicio activo.

e) Tener título profesional en la carrera de Contador Público.

Este requisito se refiere a la preparación académica que debe tener el contador, requiriéndole tener título profesional de instituciones del Estado, descentralizadas o de particulares que tengan reconocimiento de validez oficial de estudios.

f) Tener experiencia mayor de un año en materia contable.

Este requisito tiene como propósito dar confianza y certidumbre a los contribuyentes y a las autoridades tributarias, de que, al realizar la contabilidad del sujeto pasivo se cumpla con los requisitos que marca la ley de la materia.

g) Exhibir constancia de inscripción en el registro federal de contribuyentes.

h) Aprobar el examen de conocimientos en materia contable y el examen psicotécnico que practiquen las autoridades fiscales.

Este requisito es para demostrar sus conocimientos y de las tarifas aplicables para los diferentes tipos de declaraciones contables, ante un jurado que estará integrado por representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.- LAS OBLIGACIONES DEL CONTADOR.

Una vez que el contador obtenga su patente adquirirá una serie de obligaciones que debe cumplir de manera fiel y oportuna, pues de lo contrario estará sujeto a sanciones como pueden ser la suspensión temporal e incluso la cancelación de la patente. A continuación se exponen las obligaciones que nosotros consideramos como esenciales.

a) Actuar con su carácter de contador.

Dicha obligación se refiere a que, el contador obrara en todo caso bajo el amparo de su patente, lo cual significa que es obligación del contador, en los tramites o gestiones contables, actuar siempre con su carácter de contador, disposición con la cual se presume que su participación en las declaraciones de los contribuyentes, fue con esa calidad y aplicar las consecuencias legales que sean procedentes.

b) Obtener su Firma Electrónica Avanzada y anotarla en la contabilidad.

Tramitar su Firma Electrónica Avanzada y anotarla en la contabilidad de los contribuyentes en la cual intervenga para su realización, lo cual servirá como prueba de su intervención y de su responsabilidad solidaria, que tendrá con el contribuyente ante la autoridad fiscal.

Esta obligación se enmarca dentro de aquellas que en los últimos años se han modificado para ajustarlas a los nuevos y modernos instrumentos o equipos creados por los avances de la electrónica, la computación y las comunicaciones.

c) Rendir los informes contables que le solicite la autoridad.

Ésta obligación otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de solicitar al contador los informes contables que se requieran para determinar la situación fiscal del contribuyente, en otras palabras solicitar el peritaje del contador sobre la situación financiera de los contribuyentes, de los resultados de sus operaciones, de los cambios efectuados en su situación financiera y las modificaciones habidas en sus inversiones.

d) Cumplir el encargo conferido.

Cumplir con el encargo que se le hubiere conferido, lo cual significa que no podrá transferir ni endosar documentos que estén a su favor o a su nombre, sin la autorización expresa y por escrito de quien lo otorgó.

Desentrañando el verdadero contenido de esta obligación, concluimos que la causa por la cual el contador realiza la contabilidad de los contribuyentes, es por que él es el perito en la materia, surgiendo así una responsabilidad solidaria entre el contador y el contribuyente en cuyo nombre realiza sus obligaciones fiscales.

3.- LOS DERECHOS DEL CONTADOR.

Ya se expusieron los requisitos para obtener la patente, las obligaciones a cargo de los contadores, por lo cual toca ahora exponer sus derechos derivados de la patente.

a) El ejercicio de la patente.

El ejercer la patente constituye el principal derecho del contador, constituyendo así un derecho que si bien carece de una valoración o expresión económica *per se*, si ingresa al acervo jurídico de su titular, consideración de suma importancia para determinar que dicho ejercicio está protegido por las garantías individuales como cualquier otro derecho de los gobernados, el cual no puede ser afectado por las autoridades sino en virtud de una ley

previamente expedida al hecho imputado y mediante juicio en el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

Siendo que la patente es personal e intransferible, entonces el ejercicio de la misma también tiene esa condición, es decir, debe ser ejercitada personalmente por el contador, infracción que puede llegar a constituir una causal de cancelación de la patente, puesto que su no ejercicio personal se traducirá en que lo hace un tercero, configurando la conducta consistente en permitir que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente.

El derecho de ejercer la patente no es oficioso, ya que la designación del contador para realizar la contabilidad o una declaración debe ser por parte del contribuyente, pues hacer la contabilidad o una declaración sin la autorización del contribuyente dará lugar a la suspensión o cancelación de la patente.

b) Cobrar sus honorarios.

Éste derecho consiste en la facultad que tiene el contador de cobrar por los servicios que preste, dicho monto se deja a la voluntad de las partes de acuerdo a los servicios prestados.

c) Suspender actividades.

El contador puede solicitar la suspensión voluntaria de sus actividades, dicho derecho sólo estará condicionado al único requisito de que se solicite por escrito en el cual se señalen las causas de dicha suspensión. En todo caso, el contador conserva el derecho de reanudar sus actividades en cualquier momento, para lo cual deberá presentar un aviso por escrito.

El plazo de la suspensión será por el tiempo que él lo solicite, prorrogable por causa justificada.

4.- SANCIONES APLICABLES AL CONTADOR.

Como anteriormente ya hemos señalado los requisitos para obtener la patente de contador, las obligaciones y los derechos de los contadores, a continuación expondremos las causas que pueden afectar el ejercicio y la vigencia de la patente del contador.

4.1.- LA SUSPENSIÓN DEL CONTADOR.

La suspensión de actividades de un contador puede ser originada por dos razones, las cuales son:

- a) Voluntaria; como un derecho del contador.
- b) Obligatoria; como una sanción impuesta al contador.

La voluntaria ya fue objeto de nuestro estudio, en el apartado referente a los derechos del contador, procediendo ahora al análisis de la suspensión que se impone como sanción a ciertas infracciones legales.

Cuando el contador incurra en alguno de los siguiente supuestos, procederá la suspensión en el ejercicio de sus funciones, por lo que esta sanción afecta el ejercicio de la patente y no así su vigencia o existencia.

Se pueden distinguir dos clases de suspensión dependiendo de su duración, como son:

- a) Suspensión por cierto plazo determinado.
- b) Suspensión por plazo indeterminado.

4.1.1.- LA SUSPENSIÓN POR CIERTO PLAZO DETERMINADO.

Es determinado porque le corresponde a las autoridades fiscales fijar, en cada caso concreto, el número de días que será suspendido el contador, es decir, graduar la sanción.

La suspensión de plazo determinado del contador tendrá como límite máximo el que dure las facultades de comprobación, respecto de la contabilidad que él haya realizado y que sea una situación de que se lleve doble contabilidad o alteración de documentos, así mismo la autoridad fiscal estará obligada a fundar y motivar en cada caso el número de días aplicados, y por lo mismo, deberá analizar casuísticamente las circunstancias que se presentaron, las particularidades en que se llevaron a cabo los hechos y las condiciones de cada contador en particular.

Las causales bajo esta clase de suspensión son las siguientes:

1. Dejar de cumplir con el encargo que le hubiese sido conferido o sustituirlo sin autorización de su representado.

No deberá aplicarse esta causal cuando el contador no haya aceptado de manera expresa realizar la contabilidad de un contribuyente o haya renunciado legalmente antes de la realización o presentación de declaraciones fiscales, ya que no puede confundirse el dejar de cumplir con el renunciar un encargo.

2. Intervenir en la realización de la contabilidad de algún contribuyente sin autorización de éste.

Éste caso se dará cuando en la contabilidad se señale el nombre, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la intervención del contador para realizar la contabilidad o una declaración fiscal.

En efecto, la intervención del contador sin la autorización de la persona que puede autorizar que realice su contabilidad o sus declaraciones fiscales, implicará necesaria y forzosamente que en la contabilidad o en las declaraciones fiscales se asienten los datos de esa persona, por lo cual quedara a discreción de la autoridad fiscal aplicar en cada caso concreto, el número de días que será suspendido el contador.

3. Declarar con inexactitud en la contabilidad o en las declaraciones fiscales y lesionar el interés fiscal.

Para la configuración de ésta causal de suspensión se requiere la presencia simultánea de dos elementos:

- Debe existir en la contabilidad o en la declaración fiscal algún dato inexacto.
- Debe existir omisión en el pago de impuestos.

4.1.2.- LA SUSPENSIÓN POR TIEMPO INDETERMINADO.

La suspensión durará todo el tiempo que subsistan las causas que la motivaron, mismas que consisten en:

1. Estar sujeto a un procedimiento penal por haber participado en la comisión de delitos fiscales o estar privado de su libertad personal por un procedimiento penal por la comisión de otro delito que amerite pena corporal.

2. Estar sujeto a un procedimiento de cancelación de patente.

En este caso la suspensión durará todo el tiempo en que se desarrolla el procedimiento y hasta que se dicte la resolución correspondiente.

3. Asumir un cargo público o convertirse en militar en servicio activo.

En este caso la suspensión durará mientras el contador conserve el cargo o el militar se mantenga en servicio activo. La única excepción a esta causal consistente en que no procederá la suspensión cuando se haya obtenido con anterioridad la autorización de suspensión de actividades, excepto los cargos de elección popular.

4.2.- LA INHABILITACIÓN DEL CONTADOR.

Ésta figura se aplicara como una sanción por la inobservancia a los requisitos establecidos para obtener la patente de contador. La inhabilitación es la declaratoria de incapacidad o la prohibición de ejercer determinada actividad o empleo, por lo que es dable afirmar que en virtud de esa inhabilitación el contador estará impedido o tendrá prohibido ejercer la patente, afectando su ejercicio y no su vigencia o existencia.

La inhabilitación no es permanente sino temporal y puede ser de dos tipos: por cierto plazo determinado y por tiempo indeterminado.

4.2.1.- LA INHABILITACIÓN POR CIERTO PLAZO DETERMINADO.

En este caso durará hasta tres meses y se aplicará por la inobservancia de los siguientes requisitos:

1. Suspender sus actividades por cualquier causa, sin autorización de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

2. No insertar su Firma Electrónica Avanzada en la contabilidad que realiza por cuenta ajena.

4.2.2.- LA INHABILITACIÓN POR TIEMPO INDETERMINADO.

La Inhabilitación por tiempo indeterminado durará hasta en tanto no se cumpla con el requisito correspondiente, por lo que, en cierto modo, la duración dependerá del propio contador inhabilitado. Se aplicará cuando no se cumplan los requisitos siguientes:

1. No proporcionar a la autoridad fiscal la información que le requiera.
2. No manifestar a la autoridad fiscal, cambios en su domicilio fiscal.
3. No realizar la contabilidad de los contribuyentes aplicando las últimas actualizaciones a la ley tributaria.

La segunda causal de inhabilitación se pueden subsanar aún antes de que se expida la declaratoria de inhabilitación, como lo es no manifestar a la autoridad fiscal, cambios en su domicilio fiscal, pues esto se puede corregir presentando el aviso respectivo. Una causal que puede implicar más tiempo subsanarla y levantar la inhabilitación es no realizar la contabilidad de los contribuyentes aplicando las ultimas actualizaciones a la ley tributaria, sin embargo quedará sin efecto tan pronto el contador demuestre que ya cuenta con el conocimiento de las ultimas actualizaciones respecto a la ley tributaria.

La inhabilitación por plazo indeterminado es por regla general una sanción de duración muy breve, que en la mayoría de los casos tiene una duración menor a un mes.

El procedimiento de inhabilitación, deberá cumplir fielmente las formalidades esenciales del procedimiento, lo cual significa que comenzara con la notificación al contador del inicio de un procedimiento formal para tal fin; que se le otorgue la oportunidad de ser escuchado en su defensa; de ofrecer y desahogar las pruebas que ofrezca y que le recaiga una resolución escrita debidamente fundada y motivada.

4.3.- LA CANCELACIÓN.

A continuación expondremos las conductas u omisiones que de consumarse darán lugar a la cancelación de la patente, provocando en este caso no sólo la pérdida del derecho de ejercerla sino privándola de sus efectos jurídicos, o sea, declarando su revocación o cancelación. En este caso, la cancelación de la patente es permanente, definitiva y no es jurídicamente reversible e impide, obtener una nueva patente.

Antes de comenzar el estudio de las causales de cancelación de la patente del contador es necesario establecer que la cancelación de la patente será independiente de la aplicación de las sanciones que procedan por las infracciones cometidas, lo cual significa que la aplicación de las sanciones administrativas será independientemente de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. La imposición de diversas sanciones administrativas y de la pena judicial por la misma conducta ha sido de antaño contemplada en la legislación, sin que se encuentren tesis judiciales que las objeten.

4.3.1.- LAS CAUSALES DE CANCELACIÓN DE LA PATENTE.

Las causales de cancelación de la patente, en que puede incurrir el contador son las siguientes:

1. La omisión grave de contribuciones.

Esta causal se configura por declarar con inexactitud en la contabilidad o en las declaraciones fiscales, siempre que exista lesión fiscal y la omisión en el pago de las contribuciones correspondientes exceda de \$100,000.00 y dicha omisión represente más del 10% del total de las contribuciones que debieron pagarse.

La presente causal debe relacionarse con aquélla de suspensión por omisión de contribuciones que ya se analizó. En efecto, cuando la lesión fiscal no supere los

\$100,000.00 o cuando excediendo a esa suma no represente más del 10% del total que debió pagarse, estaremos hablando de la figura de suspensión.

Los elementos cuya presencia son indispensables para ubicarse en esta causal de cancelación son:

a) Que la omisión en el pago de las contribuciones correspondientes exceda de \$100,000.00.

b) Que la omisión represente más del 10% de las contribuciones correspondientes que debieron pagarse.

El último elemento es adicional al anterior, es decir, se requiere no sólo que la omisión exceda de la suma mencionada sino que también represente más del 10% de lo que debió pagarse, ya que en caso contrario no se tipificará la causal de cancelación. En tal virtud, la autoridad fiscal deberá señalar el monto que debió cubrirse; el monto pagado; el monto omitido; y el porcentaje que represente dicho monto omitido respecto del pagable, que deberá ser mayor al 10%.

2. Señalar en la contabilidad o en la declaración fiscal el nombre, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la intervención del contador para realizar su contabilidad o su declaración fiscal y que estos datos resulten falsos o inexistentes.

Los elementos cuya presencia son indispensables para ubicarse en esta causal de cancelación son:

a) Que en la contabilidad o en la declaración fiscal, el contador haya insertado el nombre, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado su intervención.

b) Que los datos resulten falsos o inexistentes, este elemento es adicional al anterior.

3. Burlar la suspensión de otro contador.

Esta causal se refiere a que el contador debe abstenerse de retribuir o recibir pagos de un contador suspendido por la transmisión de clientes de éste último.

4. Permitir que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente.

La anterior causal de cancelación deriva del principio de que la patente y su ejercicio son personales e intransferibles.

5. Ser condenado en sentencia definitiva por haber participado en la comisión de delitos fiscales o de otros delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Como anteriormente ya señalamos, será causa de suspensión estar sujeto a un procedimiento penal por delito fiscal o estar privado de la libertad por cualquier otro proceso penal, pero si esos procesos culminaran en sentencia definitiva y ejecutoriada que condenara al contador, entonces la causal de suspensión se convertiría en supuesto de cancelación.

Los supuestos por los que no opera la cancelación son los siguientes:

a) Las sentencias de procesos penales por delitos no intencionales.

Lo cual significa que cualquier sentencia recaída a un proceso penal que no sea por delito intencional no configurará la causal que se estudia, tales como aquellos cometidos con motivo del tránsito de vehículos y, en general cualquier fallo judicial que establezca una condena basada en que el delito fue imprudencial.

b) Las sentencias conmutativas de delitos intencionales no fiscales.

Tratándose de otros delitos intencionales, diferentes a los fiscales, se configura esta causal cuando ameriten pena corporal, y por lo mismo, cuando la sentencia imponga una sanción pecuniaria o bien conmutativa por la de prisión y el contador elija la primera no llegará a consumarse la causal de cancelación.

c) La impugnación de las sentencias.

La causal no se configurará hasta en tanto la sentencia no haya sido ejecutoriada, es decir, que sea definitiva y no admita recurso en su contra, incluso las instancias de amparo correspondiente.

d) El sobreseimiento de los procesos penales.

La causal tampoco se consumará cuando exista desistimiento, sobreseimiento o cualquier otra resolución judicial que ponga fin al procedimiento penal sin que se dicte sentencia sobre el fondo del asunto.

e) La sentencia absolutoria o de reparación del daño.

Tampoco operará la causal, cuando el contador reciba sentencia absolutoria o sólo por la reparación del daño, pues esta circunstancia no consiste en pena corporal.

5.- PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN.

Para tramitar y ordenar la suspensión de actividades del contador, es necesario realizar un procedimiento, el cual tendrá dos modalidades principales: a) con suspensión provisional ó b) sin suspensión provisional.

a) El procedimiento con suspensión provisional.

Una vez comprobados los hechos de que el contador ésta sujeto a un procedimiento penal por haber participado en la comisión de delitos fiscales o estar privado de su libertad personal por un procedimiento penal por la comisión de otro delito que amerite pena corporal; o que ésta sujeto a un procedimiento de cancelación de patente; o que asumió un cargo público o se convirtió en militar en servicio activo, las autoridades fiscales ordenarán la suspensión provisional, que estará en efecto en tanto se dicte la resolución correspondiente. Las causales mencionadas son aquéllas por las cuales, de ser procedente, la suspensión será por un plazo indeterminado

Salvo en el caso de suspensión por procedimiento de cancelación de patente, en todos los demás casos el contador suspendido podrá desvirtuar en cualquier momento los hechos causales de la suspensión o demostrar que la causa que la motivó ya no subsiste.

La defensa del contador se deberá presentar, sin fijar plazo para ello, por escrito por medio del cual además se exhibirán las pruebas documentales, salvo en el caso de la primera causal arriba anotada, en la que bastará la simple comparencia del contador suspendido ante la autoridad fiscal que ordenó la suspensión, para que esta se levante.

Ésta suspensión perdurará hasta que subsistan las causas que la motivaron, por lo tanto, el contador suspendido tendrá derecho a presentar tantas excepciones y escritos como circunstancias ocurran, que vengán a demostrar que la causal ya no subsiste más, momento en el cual la autoridad fiscal deberá resolver en definitiva.

b) El procedimiento sin suspensión provisional.

Dicho procedimiento tendrá lugar cuando el contador se encuentre en cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Dejar de cumplir con el encargo que le hubiese sido conferido o sustituirlo sin autorización de su representado.
2. Intervenir en la realización de la contabilidad de algún contribuyente sin autorización de éste.
3. Declarar con inexactitud en la contabilidad o en las declaraciones fiscales y lesionar el interés fiscal.

5.1.- FASES DEL PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN.

Las fases del procedimiento de suspensión se desarrollaran como a continuación se exponen:

1. Conocidos los hechos u omisiones, la autoridad fiscal deberá levantar un acta circunstanciada.

2. Se deberá notificar al contador dicha acta, concediéndole diez días hábiles para que ofrezca pruebas y exponga lo que a su derecho convenga.

3. El desahogo de pruebas deberá verificarse dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes al de su ofrecimiento, mismo que podrá ampliarse según la naturaleza del asunto.

4. La autoridad debe dictar resolución dentro de un plazo que no excederá de tres meses contados a partir de la notificación del inicio del procedimiento.

5. Transcurrido el plazo de tres meses sin que se haya notificado la resolución expresa se entenderá caducado el procedimiento respectivo, sin perjuicio del ejercicio posterior de las facultades de la autoridad fiscal, observando las formalidades anteriores. El efecto de la caducidad será dar por concluido dicho procedimiento sin otorgar al silencio de la autoridad la calidad de negativa o afirmativa ficta, con las consecuencias que ello ocasiona. Esa caducidad dejará las cosas en el estado que se encontraban antes del inicio del procedimiento.

6. Tanto el acto de inicio del procedimiento como la resolución que le ponga fin se notificarán por conducto de la autoridad fiscal.

6.- MEDIO DE DEFENSA.

En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades fiscales procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

a) Procedencia del recurso de revocación.

El recurso de revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del Código Fiscal de la Federación.
- e) Causen agravio al contador público.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

b) Interposición del recurso.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

c) Requisitos del escrito de interposición del recurso.

El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y señalar además:

- I.** La resolución o el acto que se impugna.
- II.** Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- III.** Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

d) Documentos que deben acompañar al recurso.

El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos anteriormente mencionados, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos anteriormente mencionados, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, el documento en que conste el acto impugnado o la constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que

no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

e) Casos de improcedencia del recurso.

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del Artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

f) Casos en que procede el sobreseimiento.

Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo.

El presente estudio lo que pretende es que el contador público concorra en responsabilidad solidaria con el contribuyente, para ello es necesario reformar y adicionar los siguientes artículos del Código Fiscal de la Federación:

Al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, adicionar una fracción la que rezará: “Son responsables los contadores públicos con el contribuyente hasta el monto total de la contribución omitida, ello independientemente de las sanciones a que haya lugar por esa omisión.”

Además adicionar un capítulo especial al Código Fiscal de la Federación, el que deberá contener los requisitos, obligaciones, causas de suspensión, inhabilitación y cancelación de la patente, así como los medios de defensa.

Al artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, adicionar una fracción más en la que se prevea como causal de procedencia del recurso de revocación los casos que afecten las autoridades el interés jurídico de los contadores.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Las contribuciones constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado, el término de contribución significa, en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, en beneficio de la comunidad que los recibe.

SEGUNDA.- Es obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, de acuerdo al lugar en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

TERCERA.- La obligación contributiva es general, obligatoria e impersonal, puede comprender a mexicanos y a extranjeros tal como se deduce del artículo 1º. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando su situación coincida con el hecho generador del tributo.

CUARTA.- Una persona física o moral, al formar parte de una nación por el solo hecho de obtener ingresos, utilidades o detentar una riqueza en su territorio o consumir bienes y servicios, y que encuadre dentro de la hipótesis normativa, queda obligado a pagar una cantidad en dinero o en especie, en tiempo y forma, que la ley fiscal establezca.

QUINTA.- Existen dos clases de sujetos, los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo y el sujeto activo, que puede ser la Federación, las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y los Municipios, y que tiene la facultad de exigir, al sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

SEXTA.- Nuestro sistema jurídico fiscal federal, reconoce dos clases de sujetos pasivos, que son: el sujeto pasivo directo o principal, y sujeto pasivo con responsabilidad solidaria. El sujeto pasivo directo o principal, es aquella persona que ha dado origen a la

configuración de la hipótesis normativa, por los actos o actividades que realiza, y que por tal motivo debe pagar el tributo respectivo.

SÉPTIMA.- El sujeto pasivo con responsabilidad solidaria es la persona física o moral que por diversas circunstancias de hecho y de derecho, queda obligada ante el fisco a cumplir una contribución en nombre del deudor principal ya sea por tener el deber de retener y enterar el gravamen respectivo, o simplemente porque la ley lo obliga a proporcionar la información correcta, completa y necesaria para determinar, liquidar y pagar una obligación fiscal.

OCTAVA.- La obligación esencial de los sujetos pasivos de la obligación contributiva, es la de pagar oportunamente las contribuciones a su cargo. Las obligaciones complementarias de la de pago, son las derivadas de la relación fiscal, como lo son las de hacer, no hacer y tolerar.

NOVENA.- La responsabilidad fiscal se clasifica en directa e indirecta o solidaria. La responsabilidad directa es la que la ley establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente, en tanto que la responsabilidad indirecta es aquella que recae en personas distintas al sujeto pasivo.

DÉCIMA.- La responsabilidad solidaria, es aquella que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del cumplimiento de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo.

DÉCIMA PRIMERA.- La responsabilidad indirecta o solidaria es clasificada, atendiendo a las circunstancias las cuales se origina en; responsabilidad por sustitución, responsabilidad objetiva, responsabilidad por solidaridad o adeudo ajeno y responsabilidad por infracciones fiscales.

DÉCIMA SEGUNDA.- La responsabilidad por sustitución o responsabilidad sustituta se da respecto de aquellas personas que ejercen un control sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal y en razón de ello, la ley les impone la obligación de retener recaudar la contribución, originándose la responsabilidad principal a su cargo, en el caso de incumplimiento

DÉCIMA TERCERA.- La responsabilidad objetiva es aquella que deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal porque dieron lugar a su existencia sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto, de esta manera, el fisco puede hacer efectivo su crédito fiscal sobre tales bienes independientemente de la persona que los tenga en su poder, por lo que el dueño o el poseedor de los mismos resulta ser el deudor del crédito fiscal.

DÉCIMA CUARTA.- La responsabilidad solidaria o por adeudo ajeno, se presenta cuando hay pluralidad de obligados en torno al cumplimiento de una obligación fiscal y como consecuencia de ello, el fisco puede exigir a cualquiera de los obligados el cumplimiento parcial o total de la obligación, que comúnmente lo es el pago de la contribución.

DÉCIMA QUINTA.- La responsabilidad de los sujetos pasivos de la relación tributaria, entraña una serie de obligaciones a su cargo, las cuales, cuando no son cumplidas, dan origen a una diversa responsabilidad por incumplimiento, cuya concretación constituyen infracciones fiscales, las cuales recaen en el derecho penal.

DÉCIMA SEXTA.- La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

DÉCIMA SÉPTIMA.- Realizar contabilidad es una obligación de los contribuyentes, lo cual se establece en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la autodeterminación y en el artículo 33 del Código de Comercio que señala la obligación de los comerciantes de llevar contabilidad.

DÉCIMA OCTAVA.- La contabilidad produce informes contables, que consisten en información sistemática y estructural, conteniendo información cuantitativa expresada en unidades monetarias, la cual es resumida en otra información que pueda ser fácilmente leída e interpretada por el lector, cualquiera que éste sea, pero con un conocimiento mínimo para entenderla.

DÉCIMA NOVENA.- Los emisores normales de informes contables de las personas físicas y jurídicas, son los profesionistas denominados contadores.

VIGÉSIMA.- Los usuarios de los estados financieros pueden clasificarse en dos grupos: a) Usuarios internos, como los accionistas, empleados y administradores y b) Usuarios externos, como los posibles nuevos inversionistas, instituciones de crédito o prestamistas, proveedores, otros acreedores, clientes, gobierno, cámaras y público en general.

VIGÉSIMA PRIMERA.- El licenciado en contaduría es un experto financiero y como tal es una autoridad profesional en todo lo que se refiere a obtener y aplicar recursos financieros de entidades en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoría, finanzas y fiscal, así como en la planeación, análisis, crítica, interpretación e investigación de las finanzas, con espíritu y mente abiertas al cambio, a la obtención y creación o generación de nuevos conocimientos, e igualmente a la comunicación y aplicación de estos conocimientos en beneficio de sus clientes en lo particular y de la sociedad en lo general.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- En las disposiciones jurídicas fiscales actuales, las obligaciones y responsabilidades de los contadores, existen solo desde la perspectiva de la ética.

VIGÉSIMA TERCERA.- En la actualidad existe una falta de disposiciones legales que regulen la responsabilidad solidaria del contador al realizar la contabilidad de los contribuyentes, lo cual crea la necesidad de crear un capítulo especial que regule la responsabilidad solidaria de los contadores.

VIGÉSIMA CUARTA.- Mi propuesta para subsanar tal inexistencia es, crear un capítulo especial que regule la responsabilidad solidaria de los contadores, estableciendo sus derechos y obligaciones, así como sanciones por infracciones a la ley, y los posibles medios de defensa, así como adicionar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el cual reazará: “Son responsables los contadores públicos con el contribuyente hasta el monto total de la contribución omitida, ello independientemente de las sanciones a que haya lugar por esa omisión”, y adicionar una fracción más al artículo 117 del Código Fiscal de la Federación en la que se prevea como causal de procedencia del recurso de revocación en los casos que afecten las autoridades el interés jurídico de los contadores.

BIBLIOGRAFÍA.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal. Editorial Porrúa. México 2000.

ARRIAGA MAYES, E. La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número 5 extraordinario, Primera Época, México 1971.

ARRIOJA VIZCAÍNO, A. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1997.

ATHIÉ GUTIÉRREZ, Amado. Derecho Mercantil. Segunda Edición. Editorial McGraw-Hill. México 2003.

BRICEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Segunda Edición. Editorial Miguel Ángel Porrúa, México 1990.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Octava Edición. Tomo III. Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, Argentina 1974.

CALVO ORTEGA, R. La Responsabilidad Tributaria Solidaria por Actos Ilícitos. Hacienda Pública Española, Núm. 5/1970.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. Segunda Edición. Editorial Iure Editores. México 2003.

D'AMATI, N. Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid 1989.

DE LA GARZA, S. F. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1988.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial McGraw-Hill. México 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México 1985.

GIAN ANTONIO, Micheli. Curso de Derecho Tributario. Traducido al español por Julio Banacloche, Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid España 1975.

GORDON, Mirón J. y otros, Contabilidad. Un enfoque administrativo. Editorial Diana, México 1981.

GUAJARDO CANTÚ, Gerardo. Fundamentos de Contabilidad. Editorial McGraw-Hill, México 2005.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial ECASA. México 1991.

LANNY M., Salomón. Principios de Contabilidad. Editorial Harla. México 1988.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967.

_____. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México 1996.

MÉNDEZ GALEANA, Jorge. Introducción al Derecho Financiero. Editorial Trillas. México 2003.

MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín. Contabilidad Básica. Segunda Edición. Compañía Editorial Continental, México 2004.

NELSON, A. Tom, Contabilidad Acelerada. Enfoque administrativo. Editorial CECSA. México 1984.

NIÑO ÁLVAREZ, Raúl. Contabilidad Intermedia I. ESCA-IPN. Cuarta Edición. Editorial Trillas. México 1984.

PUGLIESE, M. Instituciones de Derecho Financiero. Traducción y estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez. Editorial Porrúa. México 1976.

ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Contabilidad, Problemas y Ejercicios. Editorial McGraw-Hill, México 2005.

ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Principios de Contabilidad. Segunda Edición, Editorial McGraw-Hill, México 2004.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Segunda Edición. Editorial Trillas. México 1994.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Cuarta Edición. Editorial Porrúa. México 2004.

SASTRÍAS FREUDENBERG, Marcos. Contabilidad. Primer curso. Doceava Edición. Editorial Esfinge. México 1981.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, S.A. México 2006.

Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México 2006.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México 2006.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Editorial ISEF, México 2006.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, Editorial ISEF, México 2006.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Editorial ISEF, México 2006.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México 2006.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México 2006.