



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS
CONTADORES PÚBLICOS.

T E S I S.

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRA EN DERECHO

PRESENTA:

LIC. CONTRERAS CONTRERAS MARTHA FABIOLA

TUTOR: MTRO. FRANCISCO JESÚS FERRER VEGA.



OCTUBRE 2011



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.

DEDICATORIAS

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

A QUIEN ACOGE EN SU SENO A MILES DE PERSONAS BRINDÁNDOLES LA OPORTUNIDAD DE SER LIBRES, PORQUE EL CONOCIMIENTO HUMANIZA AL HOMBRE EN BENEFICIO DE SUS SEMEJANTES ALENTANDO A LA SUPERACIÓN Y A LA GRANDEZA DEL INDIVIDUO, ALIMENTÁNDOLE NO SOLO EL CONOCIMIENTO SINO TAMBIÉN EL ALMA Y ESPÍRITU.

A MI FAMILIA.

A QUIENES AMO Y AMARE POR SIEMPRE. PORQUE CADA UNO DE SUS MIEMBROS ES PARTE INDISPENSABLE DE MI ALMA Y DE MI PENSAMIENTO, DÁNDOME EN TODO MOMENTO Y LUGAR LO QUE NECESITO PARA SEGUIR ADELANTE.

A DIOS

POR SER LA LUZ QUE DÍA A DÍA ILUMINA MI CAMINO.

AL CONSEJO NACIONAL DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA (CONACYT).

POR EL APOYO ECONÓMICO BRINDADO EN LA ELABORACIÓN DE ESTA INVESTIGACIÓN, PORQUE SIN SU CONSTANTE ESTIMULO NO HUBIERA PODIDO CONSOLIDAR UN CICLO MÁS DE MI FORMACIÓN ACADÉMICA.

A MI TUTOR MAESTRO FRANCISCO JESÚS FERRER VEGA.

MI RESPETO Y ADMIRACIÓN POR SU PROFESIONALISMO Y APOYO PARA LA CULMINACIÓN DE ESTA INVESTIGACIÓN, PORQUE EN SU AFÁN ALTRUISTA ME BRINDO LA OPORTUNIDAD DE APRENDER.

AL COMITÉ TUTORAL CONSTITUCIONAL 3

POR LA ATENCIÓN Y COLABORACIÓN PRESTADA AL PRESENTE TRABAJO, A CADA UNO DE ELLOS MI GRATITUD, PORQUE A TRAVÉS DE SUS ENSEÑANZAS LOGRARON TRANSMITIRME SU CONOCIMIENTO, SIENDO EL IMPULSO DE MI SUPERACIÓN PROFESIONAL.

AL SINODO

POR LA ATENCIÓN PRESTADA AL PRESENTE TRABAJO.

AQUELLOS QUE HAN FORTALECIDO EL SIGNIFICADO DE LA PALABRA AMISTAD.

EN ESPECIAL A MONSE, FABY, TANIA, LINDA, OLIVIA, MAYRA CRIS, ÁLVARO, ÁNGEL, GRACIAS POR SIEMPRE ESTAR AHÍ.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS CONTADORES

PÚBLICOS.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN FISCAL

1.1.	La Obligación Fiscal.....	1
1.1.1.	Concepto.....	1
1.1.2.	Elementos de la Obligación Jurídico- tributario.....	2
1.1.2.1.	La causa de la Obligación Fiscal.....	3
1.1.2.2.	Objeto.....	4
1.1.2.3.	Relación Jurídico-Tributaria.....	5
1.1.2.4.	Sujetos.....	11
1.1.2.4.1.	Sujeto Pasivo.....	11
1.1.2.4.1.1.	Obligaciones del Sujeto Pasivo.....	15
1.1.2.4.1.2.	Derechos del Sujeto Pasivo.....	18
1.1.2.4.2.	Sujeto Activo.....	18
1.1.2.4.2.1.	Obligaciones del Sujeto Activo.....	20
1.1.2.4.2.2.	Facultades de los Sujeto Activo.....	23
1.2.	Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal.....	27
1.2.1.	Vista Domiciliaria.....	29
1.2.2.	Revisión de gabinete.....	51
1.2.3.	Revisión del Dictamen Financiero.....	54

1.2.4.	Resolución Determinante.....	60
1.2.5.	Determinación Presuntiva.....	61

CAPÍTULO II

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL

2.1.	La Responsabilidad en el Campo del Derecho.....	66
2.1.1.	Concepto de Responsabilidad.....	66
2.1.2.	Clases de Responsabilidad.....	69
2.1.2.1.	Responsabilidad Objetiva.....	69
2.1.2.2.	Responsabilidad Subjetiva.....	71
2.1.2.3.	Responsabilidad Contractual.....	75
2.1.2.4.	Responsabilidad Civil Extracontractual.....	76
2.1.3.	Efectos Jurídicos de la Responsabilidad.....	77
2.2	La Responsabilidad en Materia Fiscal.....	80
2.2.1.	La Responsabilidad Tributaria.....	80
2.2.2.	Mancomunidad y Solidaridad en el Derecho Común.....	86
2.2.3.	Concepto Responsabilidad Solidaria en el Derecho Fiscal.....	94
2.2.4.	Análisis del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.....	97
2.2.5.	Efectos Jurídicos de la Responsabilidad Solidaria tributaria.....	101
2.2.6.	Las principales Coincidencias y Diferencias que se Identificaron en la Concepción de la Responsabilidad Solidaria.....	104

CAPÍTULO III

EL CONTADOR PÚBLICO

3.1. El Ejercicio de la Profesión del Contador Público.....	106
3.1.1. Antecedentes del la Figura del Contador Público.....	106
3.1.2. Noción Conceptual de Contador Público.....	110
3.1.3. Características con las que debe Contar el Contador Público.....	113
3.1.4. Principales Actividades del Contador Público.....	120
3.1.4.1. Como Prestador de Servicios Profesionales y como Trabajador.....	120
3.1.4.1.1. Servicios de Auditoría.....	126
3.1.4.1.2. Servicios de Contabilidad y Contraloría.....	135
3.1.4.1.3. Servicios de Consultoría Administrativa.....	139
3.1.4.1.4. Servicios de Consultoría en Sistemas Computacionales.....	142
3.1.4.1.5. Consejero.....	143
3.1.4.1.6. Comisario.....	143
3.1.4.1.7. Peritaje.....	145
3.1.4.1.8. Servicios Fiscales.....	145
3.1.5.Ética profesional del Contador Público.....	160
3.1.5.1 Ética	160
3.1.5.2. Ética Profesional.....	163
3.1.5.3. Ética Profesional del Contador Público.....	167
3.1.6. Sanciones que Impone la Legislación Mexicana al Contador Público.....	172

3.1.7. Sanciones que impone la Ley a los Contadores Públicos en caso de Incumplimiento a las Disposiciones Fiscales.....	174
--	-----

CAPITULO IV.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL DE LOS CONTADORES PÚBLICOS

4.1. Necesidad de Adicionar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.....	182
4.2. Los Contadores Públicos como Responsables Solidarios Fiscales.....	186
4.2.1. Impericia del Contador Público.....	190
4.2.2. El dolo del Contador Público.....	197
4.2.3. Efectos Jurídicos de la Responsabilidad Solidaria Fiscal para los Contadores Públicos	205
4.3. El Gasto Público.....	211
CONCLUSIONES	225
GLOSARIO DE ABREVIATURAS.....	231
BIBLIOGRAFÍA.....	232
HEMEROGRAFÍA.....	237
FUENTES MULTIMEDIA	237
LEGISLACIÓN.....	238

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir de una manera proporcional y equitativa la gasto público, pero las personas físicas y morales que tiene éste deber; en general no conocen la manera de cómo deben de cumplir cabalmente con esa obligación, es por ello que se auxilian de un contador público, que cuenta con los conocimientos necesarios para que determine la forma en la que debe de cumplirse y así evitar algún conflicto legal con el fisco; pero en la actualidad la autoridad fiscal competente en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determina créditos fiscales, o impone alguna sanción por existir un incumplimiento de dicha obligación.

Es obvio que dicha responsabilidad por incumplimiento no es imputable al contribuyente, sino a dicho profesionista ya que aquél le está dando todo lo necesario para que éste procese correctamente la información, realizando de una manera correcta la contabilidad, estableciendo las bases para un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto formales como sustantivas, y si por su falta de conocimientos técnico contables o por dolo, no realiza correctamente su labor, es de sana lógica que la ley lo obligue a responder solidariamente con el contribuyente respecto del crédito y las multas por él ocasionadas.

Por lo tanto la presente investigación tiene como objetivo general analizar cuáles son las causas y los efectos legales de la imposición de una responsabilidad solidaria a los contadores públicos, cuando por su impericia o por su dolo, el contribuyente incumpla con alguna de sus obligaciones fiscales, teniendo como consecuencia la imposición de alguna sanción o determinación de un crédito fiscal por parte de la autoridad hacendaria.

Al adicionarse el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al establecer una responsabilidad solidaria a los contadores públicos sería de gran utilidad debido que existiría una mayor certeza jurídica para el contribuyente, ya que dichos profesionistas, al saberse responsables solidarios ante el fisco realizarán con mayor

responsabilidad su trabajo, puesto que en caso de que exista alguna sanción o la determinación de un crédito fiscal, deberán responder con su patrimonio por tal incumplimiento de las obligaciones fiscales ajenas, lo que conlleva a que la autoridad hacendaria puede hacer efectivo el cobro el adeudo impuesto, indistintamente tanto al contribuyente como al contador público, logrando con ello una mayor recaudación de las contribuciones y sus accesorios, ya que serían dos los sujetos pasivos de la obligación, teniendo mayor liquidez, para destinar al gasto público, para lo cual se dividirá la presente investigación en cuatro capítulos.

En el primero se analizará dos figuras trascendentales para el entendimiento del objeto de estudio, como lo son la obligación jurídica tributaria, y las facultades de comprobación, para determinar como es que las personas físicas o morales causan la contribución convirtiéndose en los sujetos pasivos de dicha relación, haciéndose acreedor de derechos y obligaciones, teniendo la autoridad la posibilidad de determinar un crédito fiscal o imponer una multa en caso de existir algún incumplimiento de las mismas, previo ejercicio de sus facultades de comprobación.

El capítulo segundo que tiene como objetivo analizar la figura de la responsabilidad solidaria fiscal, estudiando aquellos sujetos que a pesar de no colocarse en el presupuesto de jurídico o hecho establecido en la ley, se les considera como sujetos pasivos por adeudo ajeno respondiendo de la obligación.

El capítulo tercero tiene como objetivo particular estudiar la figura del contador público para determinar las actividades que éstos realizan en el ejercicio de su profesión, así como los principios éticos y profesionales bajo los cuales debe guiar su labor, dando una importancia primordial a su labor en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas o formales del contribuyente, en las que tiene responsabilidad directa, determinando cuales son las sanciones que prevé la ley en caso de que realice de una manera incorrecta su labor.

En tanto que el capítulo cuarto se plasmara cuales son las causas por las que se considere al contador público como responsable solidario, y cuales son los efectos de considerarlo como tal.

Algunas de las teorías que se utilizarán para el desarrollo de la presente investigación son:

La del Normativismo ya que esta investigación tiene como objetivo la adición del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación por lo tanto se llevará a cabo a través de corriente del lusnormativismo Kelseniano en la cual se fundamentan las leyes en nuestro país, estableciendo que la norma jurídica es un “juicio hipotético” que carece de contenido axiológico o moral, es decir vincula solamente una consecuencia-sanción- a un antecedente –trasgresión.

Se utilizará la teoría del hecho imponible, para poder observar en qué momento el sujeto pasivo se coloca en el supuesto jurídico o de hecho, originándose la obligación jurídica tributaria, y así poder diferenciar entre el sujeto pasivo principal, y el sujeto pasivo solidario.

Para establecer la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria de los contadores públicos, se hará uso de la teoría de la responsabilidad subjetiva que toma en cuenta a la persona responsable que causa el daño a otra, ya sea por incumplimiento en sus obligaciones, o por la realización de algún ilícito generándose la obligación de repararlo, en este supuesto el elemento subjetivo es dicho profesionista, que por su impericia o dolo ocasiona un daño patrimonial en el contribuyente, por lo que responderá ante la autoridad hacendaria como un responsable solidario.

Así mismo se hará uso de la teoría de la culpabilidad para determinar cuando el Contador Publico actuó con dolo o con culpa, al momento de coadyuvar con el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones.

De acuerdo a las características del objeto en estudio, propósitos, fines y objetivos de la investigación, se utilizará el método analítico para desintegrar todas y cada una de las figuras jurídicas que la constituyen, por lo que se analizará a la relación jurídico-tributaria para comprender los derechos y obligaciones de la autoridad fiscal y los contribuyentes como obligado principal, así de como aquellas

personas que a pesar de no colocarse en el presupuesto jurídico o de hecho, la ley los obliga a responder de una manera solidaria ante el fisco.

Igualmente se analizará la responsabilidad en el ámbito jurídico, determinando cuales son sus causas y efectos, para así entrar al estudio la figura solidaridad en materia fiscal, estudiando los supuestos establecidos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para poder establecer cuáles serán las obligaciones de los contadores públicos, cuando se les considere como un sujeto pasivo por deuda ajena.

Siendo necesario analizar a la figura del contador público desde el ejercicio de su profesión hasta su código de ética, lo cual nos va a permitir conocer la importancia de su labor en materia fiscal.

Una vez que se hayan entendido perfectamente dichas figuras jurídicas con la ayuda del método sintético, se englobarán todos estos elementos, para así comprender de la manera más adecuada la problemática y poder plantear una solución correcta; de esta manera establecer los efectos de la imposición de una responsabilidad solidaria a dichos profesionistas, cuando existan algunas irregularidades en su labor y su acción perjudique a los contribuyentes, la cual será abordada en el capítulo cuarto de la presente investigación.

Además para poder comprender cuál ha sido la razón de que haya surgido la responsabilidad solidaria fiscal, así como cuál es la función social de los contadores públicos a través del tiempo, se hará uso del método histórico, siendo de vital importancia ordenar diferentes puntos de vista sobre el objeto de investigación, de una forma coherente, relacionando estos conocimientos de manera que resulte clara y precisa la interacción entre dichas figuras; todo esto se logrará con la aplicación de técnicas de captura y sistematización de datos, casos y procesos con ayuda del método sistemático.

Aplicando un método inductivo a través de cuestiones específicas dadas por algunos especialistas respecto a la responsabilidad solidaria, así como de los efectos

que tienen el hecho de que los contadores actúen con impericia o negligencia en la situación fiscal del contribuyente, llegar a conocimientos generales, sobre el tema, y a través de ellos deducir los efectos jurídicos imputables a los contadores públicos al considerárseles como responsables solidarios.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS CONTADORES

PÚBLICOS.

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN FISCAL

1.1. La Obligación Fiscal.

Para poder realizar un análisis completo sobre la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, objeto de la presente investigación, es menester previamente analizar a la obligación fiscal, conocer los elementos que la integran, poniendo especial atención a los sujetos pasivos de dicho vínculo, ya que dentro de ellos se encuentran los responsables solidarios, que adquieren tal categoría por disposición legal o voluntariamente, donde a pesar de no haber causado la contribución, responden del pago del crédito fiscal ante el fisco, por tener una relación directa con el contribuyente, lugar que ocuparan el contador publico, ya que por su falta de pericia o por culpa al momento de realizar su labor, el contribuyente ve afectada su esfera jurídica.

1.1.1. Concepto.

Dino Jarach señala que “la obligación tributaria o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición”¹.

Hugo Carrasco Iriarte establece que “es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria”².

¹ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 3ª ed., Argentina, Abeledo- perrot, 1982, p. 18.

² Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 2ª ed., México, Iure editores, 2003, t. I, p. 149.

Margain Manautou establece que la obligación tributaria es “el vínculo jurídico en virtud del cual es Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie”³.

La obligación fiscal, es definida como “la relación jurídica que se presenta entre el Fisco y el Contribuyente, la cual puede originar un dar algo, un hacer o no hacer determinada conducta”⁴.

De los anteriores conceptos se establece que la obligación fiscal es el vínculo jurídico que se da entre la autoridad fiscal y los contribuyentes ya sean personas físicas o morales, la cual nace cuando éstos se colocan en el supuesto jurídico o de hecho establecido por la ley, obligándose a un hacer, no hacer o tolerar.

Por lo tanto dicha obligación tributaria se deriva de la ley son *ex-lege* de modo tal que la voluntad del legislador las determina, a diferencia del ámbito del derecho privado donde la mayor parte de las obligaciones surgen de la voluntad de las partes *ex-contratum*. En otras palabras la ley grava la actividad económica o hecho que de realizarse traerá como consecuencia el surgimiento de la obligación fiscal.

1.1.2. Elementos de la obligación Jurídico- tributario.

Para comprender la figura de la obligación tributaria es necesario realizar un análisis de los elementos integrantes de la misma, entre los que encontramos los siguientes:

- Causa.
- Objeto.
- Relación jurídico-tributaria.
- Sujetos.

³ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 18ª ed., México, Porrúa, 1996, p. 353.

⁴ Sánchez Hernández, Máximo, *Derecho tributario*, 2ª ed., México, Cárdenas editores y distribuidor, 1995, p. 879.

Como en toda obligación jurídica los elementos esenciales de la obligación fiscal son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico, la presencia de estos elementos es importante para que la obligación pueda tener vida jurídica, en ausencia de alguno de ellos la obligación no existe, no ha nacido, puesto que todos son vitales para la existencia de la obligación⁵.

1.1.2.1. La causa de la obligación fiscal

En materia fiscal la causa es el fundamento jurídico último de la obligación de pagar impuestos, el cual se basa en la necesidad de recabar los medios destinados a satisfacer los requerimientos públicos, en razón de los beneficios y ventajas de que gozan los individuos por el hecho de vivir en sociedad.

La cual se divide en causa general y causa particular, la primera se refiere a los beneficios obtenidos de los servicios públicos, cuya característica esencial es que son generados y proporcionados por la vida en común, en tanto que la segunda radica en la capacidad contributiva, la cual constituye la causa específica del tributo⁶.

En conclusión la causa se refiere al sustrato filosófico y ético-jurídico que fundamenta el derecho del Estado de cobrar impuestos la cual, en su aspecto específico se basa en la capacidad contributiva del gobernado.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos el fundamento de la obligación de contribuir en el artículo 31 fracción IV que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación, de los Estados y de los Municipios de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Pero no se puede dejar de lado el fundamento sustantivo o esencial de la obligación tributaria, ya que no se puede estar de acuerdo con la idea de que hay que pagar contribuciones sencillamente porque el Estado necesita ingresos para su

⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, México, Mc. Graw-Hill, 1995. p.132.

⁶ Cfr. Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Mc Graw Hill, 1998, p. 226.

supervivencia, como si los tributos se pagaran por los súbditos de un país a como dé lugar. En este sentido, el cobro de una contribución se justifica sólo si ésta se destina al bien común, al orden, a la seguridad jurídica o a la justicia, todo ello en beneficio de los gobernados y siempre que éstos tengan capacidad tributaria.

1.1.2.2. Objeto

Sánchez Hernández establece que el objeto de la obligación fiscal está representado por el contenido de la prestación, que legalmente puede exigir el acreedor al deudor, y puede tener una condición triple, consisten en una obligación de dar, de hacer o de no hacer y como una variante de esta última la obligación de tolerar⁷.

El objeto de la obligación jurídica tributaria es la conducta debida, que debe de realizar el sujeto pasivo, al encontrarse bajo a un mandato legal, al haberse colocado en el supuesto jurídico o de hecho establecido en la Ley. Estas obligaciones se dividen en formales y sustantivas.

Obligaciones formales consisten en hacer, no hacer y tolerar.

- Obligaciones de Hacer, consisten en cumplir todos los deberes positivos que establecen en las leyes fiscales, éstas tienen como contenido una prestación de un hecho, por ejemplo proporcionar un informe o prestar una declaración.
- Obligaciones no hacer, en ellas el sujeto pasivo debe de omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación, es decir no llevar acabo conductas ilícitas, por ejemplo expedir comprobantes fiscales sin que cumplan los requisitos exigidos por las leyes.
- Obligaciones de Tolerar consisten en soportar una determinada conducta del sujeto activo, por ejemplo no oponerse al ejercicio de las facultades de comprobación.

⁷ Cfr. Sánchez Hernández, Mayolo, op. cit., p. 239.

Obligaciones sustantivas.

- Es la principal obligación del sujeto pasivo, que se traduce en dar una determinada cantidad pecuniaria, aunque en forma esporádica, puede tener como contenido prestaciones en especie, que se debe de enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

Carrasco Iriarte establece que el objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco, debiendo tomar en cuenta la riqueza o su manifestación en cuanto que ella sirve de base o medida para aplicar una contribución⁸. Así cabe comentar que hay tres formas esenciales que pueden asumir el objeto del tributo:

1. La posesión de la riqueza, o sea, el capital.
2. La capacidad para adquirir riqueza, es decir la renta.
3. El gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo.

1.1.2.3. Relación Jurídico-Tributaria.

La relación jurídico tributaria, “es el vinculo jurídico entre un sujeto activo que tiene derecho a exigir la prestación y un sujeto pasivo que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer o de tolerar”⁹.

“Es el vinculo creado por las leyes fiscales entre el sujeto pasivo representado por el contribuyente y el sujeto activo por el titular de la hacienda pública, por virtud de la cual el sujeto pasivo que se ubique en el supuesto que la ley particular señale como hecho generador de un crédito fiscal, se ve obligado generalmente a pagarlo como parte de su contribución al gasto público y da el derecho al erario a percibir una aportación para aplicarla a la satisfacción de las necesidades colectivas, contado

⁸ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, óp. cit., p. 151.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., México, Porrúa, 2005, p. 451.

este ultimo con facultades de sancionar el incumplimiento y hacer efectivo el crédito en forma coactiva”¹⁰.

La relación jurídica, es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente satisfacer ese objeto.

El estudio de la relación jurídico-impositiva resulta bastante complejo, pues alrededor de la relación sustantiva, que se refiere a la deuda tributaria, también se otorgan derechos y obligaciones al fisco, así como derechos y obligaciones al gobernado, quien debe no sólo realizar el pago de una cantidad en dinero, sino también presentar avisos, declaraciones periódicas, llevar y conservar su contabilidad, dictaminar sus estados financieros y llevar a cabo otras actividades de naturaleza análoga.

Desde luego, debe aclararse que el origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el derecho privado, sino que en la materia fiscal surte cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto o hipótesis prevista por la ley la cual siempre es de tipo personal, es decir, se crea entre el Estado y el particular.

Es preciso diferenciar la relación que se presente entre el derecho privado y el derecho público enfocándonos primordialmente al derecho fiscal.

a) Normalmente el sujeto activo en las obligaciones de derecho privado es un particular; en el ámbito del Derecho Fiscal, lo es la autoridad.

b) La obligación contributiva tiene como finalidad recaudar los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público del Estado, en la obligación civil satisface una necesidad de carácter particular de las partes.

¹⁰ Carrillo Leyva, Arturo Manuel, “La responsabilidad de terceros en la relación jurídica tributaria”, *Academia de derecho fiscal del Estado de México*, México, 3ª época, número 1, enero- junio 2000, p. 136.

c) En el derecho privado, la mayor parte de las obligaciones se derivan de la voluntad de las partes y sólo las mínimas nacen de la ley, como las alimenticias y las de daños y perjuicios. En el dominio tributario, todas las obligaciones nacen de la ley, si bien en algunos casos influidas por la voluntad de los contribuyentes, en otras en cambio, es la voluntad unilateral del legislador la que determina una serie de obligaciones públicas siempre diversas de las del derecho privado, a pesar de su posible identidad de causa y en atención a la distinta naturaleza del interés que protegen, particular en las primeras y público en las segundas¹¹.

Este vínculo de la relación jurídico tributaria nace cuando un sujeto se coloca en la situación jurídica o de hecho señalado en la ley ya que genera el presupuesto de hecho, la hipótesis de incidencia y el hecho imponible.

El presupuesto de Hecho.

“Es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva consistente en el pago del tributo”¹².

Este se inicia desde la creación de la ley fiscal y lo realiza el legislador, al establecer una descripción hipotética de hechos que tiene trascendencia tributaria, esto es del hecho Imponible.

Hipótesis de incidencia.

Implica caer en el supuesto establecido en la Ley, esto es llevar a cabo la descripción del hecho imponible realizada por el legislador. Al ser generada ésta va a existir una obligación de entrada formal, tributaria o sustantiva aún no se tiene la certeza.

¹¹ Fernández Martínez Refugio de Jesús, op cit., p. 226.

¹² Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, 1ª reimpresión, México, Trillas, 1991, p. 89.

Hecho imponible

Es la situación jurídica o de hecho plasmada en la Ley, de contenido económico, al generarse verdaderamente estos tres conceptos nace la obligación sustantiva de pagar.

Con la presencia de los elementos descritos anteriormente se puede establecer que se ha dado el hecho generador que implica que el sujeto con su conducta materializa lo establecido en la ley, convierte lo abstracto en concreto, adecuándose a la descripción realizada por el legislador.

Lo cual tiene como consecuencia que verdaderamente se haya dado la subsunción (causación) que implica que existe una coincidencia entre el presupuesto de hecho, la hipótesis de incidencia y el hecho imponible con el hecho generador.

El artículo 6 Código Fiscal de la Federación, establece que 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.

Al igual que la relación, la obligación jurídico tributaria nace en el momento en que se produce hecho generador, por lo que da nacimiento del vínculo jurídico entre un sujeto pasivo, que al causar las contribuciones se convierte en deudor del sujeto activo, cuyas obligaciones son dar, hacer, no hacer y tolerar.

Al respecto algunos autores han diferenciado entre el “nacimiento de la obligación, la determinación y liquidación de la misma”¹³.

El nacimiento de la obligación

Se da una vez que el Estado en uso de potestad tributaria expide una ley que contiene la vigencia de una contribución, la cual satisface los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad, dando la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación, y que el sujeto con su conducta concretice la hipótesis prevista por la disposición Fiscal.

¹³ Sánchez Hernández Mayolo, op. cit., p. 241.

En conclusión el momento en el que se origina la obligación, es el elemento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que en un momento dado puede existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, la autoridad fiscal y hasta el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la obligación no nace.

Esta reflexión se hace, porque el momento, de pago o cumplimiento de la obligación puede o no coincidir con el momento del nacimiento de la misma, es decir, la época de pago de la obligación puede darse en el derecho fiscal antes, concomitante o en un momento posterior a su nacimiento, en la inteligencia de que lo normal es que primero nazca la obligación y posteriormente surja el deber de efectuar el pago, toda vez que entre estos dos momentos se presenta un lapso en el que se determina y en su caso se liquida la obligación.

La Determinación de la obligación fiscal.

“Es el acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de poder proceder a su cumplimiento”¹⁴.

De acuerdo con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las 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.

Ahora bien, siguiendo los lineamientos consagrados en la legislación Fiscal Federal, pueden señalarse cuatro procedimientos conforme a los cuales se puede determinar una obligación fiscal:

1) La determinación que realiza el sujeto pasivo en forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.

¹⁴ Ibídem, p. 243.

Dicho procedimiento, podemos decir que es la regla general en nuestra legislación, según se observa en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, al establecer que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

2) La determinación que realiza la autoridad fiscal, con la colaboración del sujeto pasivo.

Tal procedimiento, también se prevé en el mencionado que establece, que 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 acusación.

3) La determinación que realiza la autoridad fiscal, sin la intervención del sujeto pasivo.

Dicho procedimiento se conoce con el nombre de "determinación de oficio" o "determinación estimativa o presuntiva", la cual se encuentra establecida en el artículo 55 del citado ordenamiento, se realizará cuando el contribuyente obstaculice las facultades de comprobación, no proporcione los documentos contables necesarios, o existan algunas irregularidades en su contabilidad como la omisión o la alteración de registros; para ello se calculará los ingresos brutos de los contribuyentes sobre los que proceda el pago de contribuciones, a través de las cruzadas fiscales estos es obteniendo información del contribuyente en base a sus relaciones comerciales con otros sujetos, o tomado en consideración las declaraciones que haya realizado con anterioridad el contribuyente a determinar.

4) La determinación que se hace en virtud del ejercicio de las facultades de comprobación.

Este supuesto se encuentra establecido en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en donde el fisco cuenta con el término de 6 meses posteriores a la conclusión del ejercicio de sus facultades de comprobación para determinar un crédito fiscal, en el caso de que el contribuyente no cumple con sus obligaciones ni formales ni sustantivas.

La Liquidación de la Obligación.

Liquidar gramaticalmente significa “hacer el ajuste formal de una cuenta; poner término a una cosa o a un estado de cosas”¹⁵.

Por lo que por liquidación de una obligación fiscal debe entenderse la operación o serie de operaciones aritméticas a través de las cuales se precisa el monto del crédito fisco a cargo o a favor del sujeto pasivo.

1.1.2.4. Sujetos.

1.1.2.4.1. Sujeto Pasivo.

Carrasco Iriarte menciona que la legislación denomina como contribuyente, a lo que la doctrina denomina como el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y establece que son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras¹⁶.

El sujeto pasivo “es la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, pero también es aquel al que la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel”¹⁷.

Es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza¹⁸.

El sujeto pasivo es aquélla persona o entidad que de acuerdo con la ley, debe soportar en favor del sujeto activo una prestación determinada.

¹⁵ Raluy Poudevida, Antonio, (Coord.) *Diccionario de la real academia de la lengua*, 52ª ed., México, Porrúa, 2006, p 443.

¹⁶ Carrasco Iriarte Hugo, op cit. p.152.

¹⁷ Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, 31ª ed., México, Porrúa, 1995, p. 55.

¹⁸ Cfr. Jarach, Dino, op. cit., p 194.

Con fundamento el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, son sujetos pasivos las personas físicas o morales, incluyendo a la Federación misma, que están obligadas a contribuir al gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas, que adquieren dicho carácter, mediante la simple realización del hecho generador de un tributo.

El sujeto pasivo puede ser por deuda propia o por deuda ajena, el primero es aquel que con su conducta se coloca en la situación jurídica o de hecho y por lo tanto causa las contribuciones, en tanto que el segundo aún y cuando el no haya devengado las contribuciones la ley le obliga a responderle al fisco.

Doctrinalmente se han realizado dos importantes clasificaciones de sujetos pasivos de la relación tributaria las cuales son de gran utilidad para la presente investigación ya que ambas nos hablan de un sujeto pasivo por deuda ajena, con una responsabilidad solidaria ante al fisco.

La primera de dichas clasificaciones divide a los sujetos en:

- 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.

La segunda clasificación entra más a fondo en la descripción de los sujetos pasivos de la relación tributaria y los clasifica en:

- Los Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.

Es el principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, en quien recae la obligación de cubrir el crédito fiscal pues aunque otras personas estén obligadas al pago del impuesto por el derecho de repetición, el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.

- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos se observan en las obligaciones tributarias que pasan de manera directa, en una persona que la ley considera deudora del impuesto no obstante que la deuda no tiene carácter estrictamente personal, lo cual se justifica por la disponibilidad de cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.

- Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales, ante todo, aquí existe una deuda que afecta no a un grupo unitario económico, sino que existe un crédito fiscal que, aun cuando originalmente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos. En otras palabras el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores.

Según el régimen del derecho privado, cada deudor debería responder *pro cuota*, pues por la indeterminación de partes alícuotas normalmente la ley presumiría que son iguales, pero en el campo del derecho impositivo la ley otorga al fisco el derecho a dirigirse a un solo deudor para obtener el pago de la deuda íntegra. El deudor requerido responde de una deuda propia y más allá de ésta, sin perjuicio de su derecho a ejercer la acción de devolución en contra de los demás codeudores.

- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

Aquí se estudian otras categorías de sujetos pasivos respecto de los cuales no existe en absoluto responsabilidad por deuda propia, debido a una sustitución completa 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. Sin embargo, sólo cuando sea insolvente el deudor directo primitivo, el fisco podrá dirigirse contra el deudor sustituto, que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido

práctico, porque solamente respecto a él se encuentra una causa específica (capacidad contributiva) que justifique el cobro, que falta en relación con el deudor original sustituido por hipótesis insolvente.

- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una deuda tributaria ajena, consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una solidaridad derivada de la ley, una vez más estamos frente a una situación jurídica característica del derecho tributario.

Existe una distinción clara entre este caso y el anterior, y también con la responsabilidad solidaria entre las partes contratantes y los coherederos, pues éstos no pagan íntegramente una deuda ajena, sino que siempre cubren de manera parcial una deuda propia. Por el contrario, los sujetos pasivos que ahora se consideran, nunca son deudores directos, ni siquiera por una parte del gravamen, pero responde de la deuda de una manera íntegra e ilimitadamente, sin derecho de prelación en el cobro.

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 trataría de una responsabilidad verdadera de carácter represivo.

Al adicionarse el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación considerando al contador público como un responsable solidario, al demostrarse que por su falta de pericia o dolo comete un error, al momento de llevar la contabilidad, en general de ayudar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, teniendo como consecuencia que se le imponga a éste una sanción o se le determine un crédito fiscal, tendrá la responsabilidad de cumplir con la obligación primordialmente sustantiva de pagar los créditos fiscales por el originados, ya que no cuenta con los conocimientos técnico contables para realizar su labor; teniendo el fisco la posibilidad

de exigirle el cobro total del crédito fiscal y de sus accesorios, cuestión que garantizaría el buen cobro del mismo, y el contribuyente se encuentra respaldado ya que no es el único sujeto que debe cumplir con la obligación.

- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Ésta es la última categoría de sujetos pasivos, los que deben pagar una deuda ajena a causa de un vínculo de carácter objetivo, tal categoría también presenta una situación jurídica característica del derecho tributario, en el cual con frecuencia se presentan situaciones en que la propiedad, o aun la simple posesión de un inmueble, hacen que el propietario o el poseedor sean responsables frente al fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió cubrir personalmente quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto.

1.1.2.4.1.1. Obligaciones del Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principal y secundarias.

“La primera es sólo una y consiste en pagar el impuesto”¹⁹, que se traduce en la obligación sustantiva de contribuir pecuniariamente conforme a lo establecido en el artículo 31 párrafo IV Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta obligación se traduce como de orden público e interés general ya que ayuda a garantizar la existencia de la organización social llamada Estado, que ha venido a constituirse en la única forma de organización en la que en esta época el hombre se ha de desarrollar, con el apoyo de los demás miembros de la comunidad.²⁰

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto, op. cit. p. 59.

²⁰ Carrillo Leyva, Arturo Manuel, op. cit. p. 139.

1) De hacer

En el Código Fiscal de la Federación se establece en diferentes preceptos legales, las obligaciones de hacer que tienen las personas que se coloquen el presupuesto jurídico o de hecho, y cause la contribución, a continuación se enumeran algunas:

- Registro de contribuyentes. Todas las personas que deban pagar contribuciones mediante la presentación de declaraciones periódicas, deberán inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes que para ese efecto tienen establecido las autoridades fiscales. Para ello tendrán que proporcionar toda la información relacionada con su identidad, con sus actividades, con su domicilio, y con todos los demás elementos que al efecto determinen las disposiciones fiscales²¹.
- Obligaciones de llevar contabilidad y de presentar avisos, manifestaciones y declaraciones. Estas obligaciones de hacer son fundamentales para todas las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales, tengan este tipo de deberes formales²².
- Obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual solo es impuesta a algunos contribuyentes establecidos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, dando la ley una presunción de certeza a los hechos vertidos en ellos.

En todo este tipo de obligaciones tiene una participación activa los contadores públicos ya que cuentan con los conocimientos técnicos contables para ayudar a que los contribuyentes cumplan cabalmente con dichas obligaciones evitando que se les imponga un crédito fiscal o se les imponga una multa, y por lo que reciben una remuneración.

De lo que se deduce que si bien es cierto que el que genera las obligaciones es el contribuyente al colocarse en el supuesto jurídico o de hecho, también lo es

²¹ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, op. cit., p. 147.

²² Ídem.

que para el cumplimiento contrata un perito en materia contable que le establezca los parámetros a seguir, y éste es responsable de que todas las obligaciones se cumplan, si por su impericia se perjudica su esfera jurídica es necesario que no solo reciban las sanciones ahora establecidas en la ley sino que se les considere como responsables solidarios.

2) De no hacer

Implican una prohibición para los sujetos pasivos como por ejemplo: no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etcétera.

3) De tolerar

Implica que el contribuyente tiene la obligación de soportar algunos actos de molestia producto del uso de sus facultades de comprobación, por ejemplo permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

Hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal de contribuir, pero sí las secundarias; esto sucede cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que existiendo la obligación de pago, no trate de burlarla.

1.1.2.4.1.2. Derechos del Sujeto Pasivo.

Al ser las normas jurídicas impero-atributivas, conceden derechos e imponen deberes, por lo que todos los derechos de los contribuyentes se traducen en las obligaciones de las autoridades fiscales.

Una de las principales es el respeto a sus garantías de seguridad jurídica, por lo que todo acto autoridad debe de estar fundado y motivado, expedido por la autoridad competente, apegando su actuar a la legalidad, ya que las autoridades solo pueden realizar aquello que les permite la ley.

El hecho de que la ley establezca al contador público como responsable solidario, podría considerarse como un derecho ya que la autoridad deberá requerir de pago indistintamente al contribuyente como al contador público el pago del crédito fiscal, dando la posibilidad de no ser molestado dicho contribuyente en su esfera jurídica.

1.1.2.4.2. Sujeto Activo.

“Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de los tributos pero no en todos tiene la misma amplitud”²³

El carácter de sujeto activo de la obligación fiscal recae por lo general en el fisco, entendiéndose por tal el órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.²⁴

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31 fracciones IV constitucional son cuatro los sujetos activos de la obligación jurídico tributaria:

- La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal
- Los Estados o Entidades Federativas
- El Distrito Federal.
- Los Municipios

²³ Flores Zavala, Ernesto. op.cit. 53.

²⁴ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela op.cit., p. 132.

Tanto los Estados, como el Distrito Federal y los Municipios, podrán ejercer su competencia tributaria respecto de aquellos ingresos que hayan sido gravados, ya sea por el Congreso de la Unión o por la Legislatura de los Estados, y en el caso del Distrito Federal por la Asamblea Legislativa, en ejercicio de su potestad tributaria de acuerdo al límite de sus atribuciones otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Poder Legislativo tanto a nivel Federal como Estatal de imponer las cargas tributarias necesarias a solventar el gasto público.

La competencia tributaria es definida como la facultad otorgada por la ley al Poder Ejecutivo, para que realice todo lo necesario para llevar a cabo la recaudación de ingresos suficientes para solventar el gasto publico, con la cual cuentan tanto la Federación, los Estado y los Municipios.

Los cuales podrán realizar facultades exclusivas para las autoridades fiscales federales, siempre y cuando, se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y hayan celebrado el acuerdo de colaboración administrativa; a cambio de una participación dichas contribuciones, con el objeto de evitar una doble tributación.

La coordinación fiscal se define como "la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley de Coordinación Fiscal, se otorga a las Entidades Federativas, al Distrito Federal y a los Municipios, por el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público"²⁵.

Excepcionalmente, el particular puede tener el carácter de sujeto activo en esta relación jurídica y se presenta cuando la autoridad está obligada a devolver cantidades pagadas indebidamente (Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación); cuando se le obligo o acepta el acreditamiento de gravámenes, como sucede en el

²⁵ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., México, Editorial Themis, 1996, p. 538.

Impuesto al Valor Agregado (Artículo 30 de la ley de la materia) o cuando las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente.

1.1.2.4.2.1. Obligaciones del Sujeto Activo.

El carácter económico de esta relación hace que todos los órganos fiscales de la administración pública observen con cuidado sus atribuciones y cumplan escrupulosamente con los deberes que les imponen las disposiciones fiscales, con el fin de conducir en forma transparente y por el camino de la legalidad todos sus actos de autoridad, permitiendo con ello a los contribuyentes y demás sujetos obligados, la posibilidad de la certidumbre, la justicia y equidad y la comodidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Podría establecerse que las obligaciones del fisco se dividen en dos en principales y secundarias, la principal es la obligación que tiene el fisco de recaudar los impuestos y destinarlos al gasto público.

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones²⁶. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- Obligaciones de hacer, como el hecho, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.
- Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etcétera

²⁶ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, op. cit. p. 59.

Dentro de sus múltiples obligaciones establecidas en la ley encontramos las siguientes:

Devolución de contribuciones pagadas indebidamente.

Conforme al artículo 22 del Código Fiscal Federación, las autoridades fiscales están obligadas a devolver a los particulares, las contribuciones que hayan pagado en forma indebida, o en cantidad mayor de la debida. Para que la devolución proceda, el interesado deberá solicitarla por escrito, probando en su solicitud porqué tiene derecho a ella. La autoridad deberá en breve término devolver esa cantidad o, en su defecto, expresar al particular cuál es la razón legal que se invoca para no acceder a su pretensión. También es necesario para que la devolución proceda que el derecho del particular no esté prescrito; es decir, que no haya transcurrido el plazo de 5 años establecido por la ley.

Asistencia y orientación técnica. Las autoridades administrativas.

Con el fin de hacer factible el principio de certidumbre en la imposición, están obligadas a proporcionar asistencia gratuita a los sujetos pasivos de la relación jurídico-fiscal, es decir a darles las explicaciones e información que requieran para posibilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; para este fin las autoridades deben mantener oficinas fiscales cerca del domicilio de los sujetos pasivos, a donde éstos pueden acudir a recabar información y recibir asesoría; también deben realizar sesiones de información y elaborar folletos y documentos para informar a los gobernados de la forma en que deberán cumplir con sus obligaciones fiscales. Es preciso que en estos casos las autoridades utilicen un lenguaje llano, alejado de los tecnicismos propios de una materia tan complicada como es la fiscal, que permita a los individuos conocer de manera clara e indudable el alcance de las disposiciones, a fin de que estén en posibilidad de cumplir con ellas. En la legislación mexicana estas obligaciones están contenidas en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

Obligación de contestar consultas.

Íntimamente ligada con las obligaciones señaladas en el punto precedente, se encuentra la que consiste en el deber del fisco de contestar las consultas que le formulen los contribuyentes interesados en conocer el criterio oficial con el que se interpreta una disposición fiscal. La consulta en materia fiscal consiste en plantearle al fisco las dudas relacionadas con el tiempo, lugar, forma, oportunidad, medida, grado, etc., en que se debe cumplir una obligación, ejercer un derecho, o aprovechar un beneficio o con la interpretación y alcances o características de una disposición legal o administrativa relacionada con las disposiciones fiscales.

Los diferentes ordenamientos legales establecen importantes límites a la obligación de la autoridad de contestar las consultas que le formulen los particulares; estas limitantes son: a) Que la consulta sea planteada por las personas que acrediten ser interesados directos y, b) Que los planteamientos sean sobre casos reales y concretos. Por consiguiente, las consultas que hagan los particulares que no reúnan los dos requisitos señalados, facultan a las autoridades a no resolverlas, y así se les hará saber a los gobernados.

Además que en todo momento debe de respetar el derecho de petición que incluso tiene el rango de garantía constitucional, las autoridades deben resolver en breve tiempo la consulta planteada. Generalmente se asienta en las diferentes legislaciones que si la autoridad no la resuelve en un tiempo razonable (cuatro meses en la mayoría de los casos), la resolución se estimará como negativa y el afectado podrá emplear los medios de defensa legal que tenga a su alcance para utilizarlos en contra de la autoridad. En la legislación mexicana estos aspectos están contenidos en los artículos 34 y 37 del Código Fiscal de la Federación.

Prohibición de condonación de recargos o de no aplicar actualizaciones de créditos fiscales.

Con el fin de que se cumpla el Principio de igualdad frente a la ley, se prohíbe que las autoridades fiscales condonen a título particular, contribuciones, recargos, o

créditos derivados de la actualización de contribuciones, se refiere a la facultad que tiene el fisco para aplicar al monto de los créditos fiscales adeudados, el porcentaje correspondiente al cambio de precios que experimenten los bienes o servicios por el transcurso del tiempo. Para ese efecto se aplica el índice nacional de precios al consumidor, conforme a una fórmula que consiste en obtener un factor de incremento o actualización. No debe confundirse esta prohibición con la facultad que tiene el jefe del Ejecutivo, en cuanto a eximir a las personas total o parcialmente del pago de contribuciones cuando hubiere una catástrofe o cualquier fenómeno que afecte a la población.

1.1.2.4.2.2. Facultades de los Sujeto Activo.

Además del derecho a recibir y, en su caso, cobrar las contribuciones, el fisco como sujeto activo de la obligación fiscal posee una serie importante de facultades que le permiten el manejo adecuado de las relaciones jurídico-fiscales, propiciando que se cumpla el principio de equidad en la imposición y, en su caso, comprobar que en efecto los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones.

Zavala contrariamente establece que dicha facultad, se convierte en una de las principales obligaciones de la autoridad fiscal, debido a que no es tanto un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio, por lo tanto una vez establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado.²⁷

Entre las facultades más importantes que poseen las autoridades fiscales se encuentran las siguientes:

Condonación o exención de obligaciones fiscales.

Cuando se presenta alguna catástrofe pública, como un terremoto, un incendio, una sequía prolongada, una epidemia o cualquier otro acontecimiento que ponga en grave desigualdad económica a cierto sector de la población. En este

²⁷Ibídem. p. 58.

caso, el fisco podrá dictar resoluciones tendientes a disminuir o suprimir las obligaciones fiscales de los sectores que hayan quedado en desventaja frente a los contribuyentes de las demás zonas del país.

En estas circunstancias lo único que se exige para evitar situaciones de privilegio es que se dicten resoluciones de carácter general, en las que se expongan con claridad los términos en que se otorgan las ventajas.

Disposiciones administrativas relacionadas con el control de las obligaciones fiscales.

La autoridad fiscal está facultada para que además de los reglamentos que expide por conducto del Jefe el Poder Ejecutivo, pueda expedir otras disposiciones administrativas que estén relacionadas con el control, la administración, la forma de pago y los procedimientos señalados en las leyes fiscales; pero en este caso, por lo general, se prohíbe expresamente que las autoridades fiscales afecten con esas disposiciones, alguna situación que se refiera al sujeto, al objeto de la contribución, a la base, a la cuota, a la tarifa o a las infracciones o sanciones, en virtud de que esta facultad es exclusiva del Poder Legislativo, quien es el que por medio de leyes impone las obligaciones contributivas. Esta facultad tiene como objetivo posibilitar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos de la relación jurídico-fiscal.²⁸

Concesión de subsidios o estímulos fiscales.

El subsidio fiscal se conceptúa como el beneficio económico que el fisco otorga a un contribuyente, el cual en concreto consiste la posibilidad de que se paguen menos contribuciones de las establecidas por la ley, o en la devolución de una parte o de la totalidad de las contribuciones pagadas, cuando éste realiza alguna actividad que las autoridades estén interesadas en promover o fomentar, o cuando se trata de evitar a ciertos contribuyentes situaciones desventajosas frente a otros

²⁸ Cfr., Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op cit. p. 236.

que por algunas razones poseen cierta posición privilegiada desde el punto de vista fiscal. En estos casos es frecuente que el fisco otorgue a esos contribuyentes certificados, bonos o cupones, representativos de un valor determinado que el propio fisco recibirá posteriormente en pago de las contribuciones a su cargo, tal como si se tratara de dinero en efectivo.

Con el objeto de que los subsidios que el fisco otorgue, no violen la garantía constitucional de igualdad, será necesario que las medidas que al efecto se dicten sean generales, para que todas las personas incluidas en las situaciones previstas por la disposición administrativa puedan gozar de esas ventajas fiscales.

Utilización de medios de apremio.

Ésta es una de las facultades más importantes de las autoridades fiscales, y se relaciona con la eficacia que deben poseer las disposiciones legales, y las otras que en ejercicio de sus atribuciones dicten las autoridades administrativas, cuya eficacia está indudablemente inserta en la propia ley fiscal, la cual, como toda disposición jurídica, está dotada de la coercibilidad necesaria para que el precepto legal se pueda aplicar sin tomar en cuenta la voluntad del sujeto pasivo.

Además de esto, para hacer cumplir las disposiciones fiscales la autoridad posee una serie de elementos de coacción denominados genéricamente medios de apremio, que en la materia fiscal son importantes apoyos para hacer que se cumplan de manera eficaz e inmediata las determinaciones de la autoridad. Los medios de apremio que están insertos en la legislación mexicana, en concreto en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

- a) Solicitud del auxilio de la fuerza pública;
- b) Imposición de multas
- c) Solicitud de participación de la autoridad competente para que proceda conforme a derecho, por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

Plazo o prórroga para el pago de contribuciones.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de conceder prórrogas para que los deudores de contribuciones puedan pagarlas, o bien, de otorgar plazos para que los pagos se puedan hacer en parcialidades. Para que opere alguna de estas dos situaciones será necesario que medie una solicitud de la parte interesada en donde exponga cuáles son sus razones para solicitar ese beneficio.

Ésta es una facultad discrecional del fisco, que podrá otorgar o negar el plazo o la prórroga, sin que al particular le asista el derecho de impugnar la decisión adoptada por las autoridades cuando ésta sea contraria a sus intereses. El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece claramente las reglas y condiciones bajo las que se otorgará este beneficio.

Realizar actos de comprobación de obligaciones fiscales.

El ejercicio de esta facultad es sin duda una de las más importantes que posee el fisco. En efecto, en los sistemas fiscales modernos la facultad de determinación, liquidación y pago de las contribuciones corresponde generalmente a los propios sujetos pasivos de la obligación fiscal y, por lo tanto, el fisco no participa en esta importante actividad tributaria. A cambio de esto las autoridades fiscales se reservan el derecho de practicar actos de revisión o comprobación tendientes a verificar que los gobernados cumplan de manera puntual y estricta con sus obligaciones fiscales.

Estas facultades de comprobación consisten, por lo general, en la realización de avalúos; verificaciones físicas de bienes e instalaciones; solicitud y recepción de informes de diversas autoridades administrativas, de fedatarios públicos, y aun de terceros, cuando éstos pudieran interesar al fisco por relacionarse con actos generadores de obligaciones fiscales (al ejercicio de esta facultad, se le denomina jurídicamente realización de compulsas); o bien, la práctica directa de inspecciones, revisiones y auditorías, con el propósito de comprobar que todas las personas cumplan con las obligaciones fiscales que las autoridades correspondientes les hayan impuesto, revisión de los dictámenes fiscales realizados por las personas

facultadas para expedirlos, tal y como lo establece el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

1.2. Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal.

“Las facultades de comprobación se definen como el total de las atribuciones otorgadas por la ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales”²⁹.

Dichas facultades de comprobación son llevadas a cabo por la autoridad administrativa fiscal con el objeto de comprobar si los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Las autoridades fiscales podrán realizar de forma separada o conjunta, indistinta o sucesivamente cualquiera de las siguientes facultades de comprobación.

- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

²⁹ ibídem, p. 271.

- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.
- Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.
- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

En la presente investigación se entrará al estudio de tres importantes facultades de comprobación: la visita domiciliaria, revisión de gabinete, y la revisión del dictamen financiero, ya que son unas de las principales formas con las que cuenta el fisco para comprobar que los contribuyentes han cumplido con todas sus obligaciones fiscales, pudiendo determinar un crédito fiscal o sancionarlos por el incumplimiento de las mismas; incumplimiento en el que el contador tiene una gran responsabilidad.

1.2.1. Vista Domiciliaria.

La visita domiciliaria es una de las principales facultades con las que cuenta el fisco para revisar la contabilidad, los bienes y mercancías tanto los contribuyentes, a los responsables solidarios e incluso terceros con ellos relacionados, determinar un crédito fiscal en caso de encontrar alguna anomalía en la situación fiscal del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, perjudicando la esfera jurídica del mismo.

“Se define como el conjunto de actividades permitidas por la ley, que llevan acabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles y posesiones

y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo”³⁰.

Esta facultad es la más importante de las autoridades ya que causan un acto de molestia, al tener personal ajeno al propio escudriñando todo, aunado a que las autoridades no se apeguen a todas las formalidades establecidas en la ley para poder llevarlas acabo, e incluso exista una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables, lo que da origen a fuertes desembolsos para defenderse y nulificar la actuación de la autoridad fiscal.

Esta facultad es muy útil para revisar bienes y mercancías cuando son de procedencia extranjera, considerándose mercancía “Los productos, artículos, y cualesquier otros bienes, cuando las leyes los consideren inalienables e irreductibles a propiedad particular”

Requisitos Constitucionales

La vista domiciliaria encuentra su fundamento constitucional en los párrafos decimo quinto en relación con el decimo y el primero del artículo 16 Constitucional que establecen que la autoridad administrativa fiscal podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han acatado las disposiciones fiscales exigiendo la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobarlo, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos

El mismo artículo establece que en toda orden de cateo, en este caso de vista domiciliaria que solo la autoridad administrativa fiscal podrá expedir, que deberá de ser por escrito, expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la personal o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a los que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en

³⁰ Sánchez Hernández, Mayolo, op.cit. p. 881.

presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.

Por lo tanto al ser la vista domiciliaria un acto de molestia para el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, la autoridad debe de seguir los requisitos constitucionales para ello, establecidos en el precepto antes citado en su párrafo primero, que a la letra dice “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, posesiones o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento”

Es requisito indispensable que toda vista domiciliaria se realice por escrito para que el contribuyente constate que todos los requisitos establecidos por la ley se hayan cumplido.

Debe de ser emitido por una autoridad competente, entendiéndose por ella aquella que por ley o por reglamento tiene conferida la facultad que sé esta ejerciendo.

Dichas autoridades deben de contar con competencia de origen y facultativa la primera se refiere a la creación de la autoridad y la segunda se refiere a las facultades dichas autoridades, dichas competencias deben de ser otorgadas por la ley o por reglamento.

Al existir tres niveles de Gobierno, tanto la Federación, como los Estados incluido el Distrito Federal y los Municipios cuentan con competencia tributaria, y por ende podrán realizar visitas domiciliarias.

El Presidente de la Republica a través de su facultad reglamentaria se encargara de ejecutar, y vigilar el cumplimiento las leyes dictadas por el Congreso de la Unión, para ello se auxiliara de la administración publica federal, ya sea centralizada o la paraestatal, de acuerdo a las facultades otorgadas por el poder legislativo, través de la Ley Orgánica de la Administración Publica Federal.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 31 fracción XI establece que es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para ello dicha secretaría se auxiliara del Servicio de la Administración Tributaria el cual es una autoridad fiscal cuya naturaleza es la de ser un Órgano desconcentrado el cual no cuenta autonomía ni patrimonio propio.

Con fundamento en los artículos 2 y 7 fracción VII y IV de La Ley del Servicio de la Administración Tributaria establece que dicho órgano tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto publico, así como de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras.

El S.A.T. cuenta con diversas administraciones para poder realizar sus funciones, y dicha facultad de fiscalización le corresponde a la Administración General de Auditoria Fiscal Federal, a las Administraciones Locales de Auditoria Fiscal, a la Administración General de Grandes Contribuyentes y a Las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes.

Dentro de la administración paraestatal encontramos que los Organismos Fiscales Autónomos podrán ejercer sus facultades de comprobación respectos de las aportaciones de seguridad social.

Si las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios se encuentran adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrán practicar visitas domiciliarias para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluso aquellas de competencia federal, ya que con fundamento en el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal son consideradas como Federales, a través de la Secretaría de Finanzas.

Otros requisitos constitucionales son que la Orden de la Vista domiciliaria debe de estar Fundada y Motivada

La Fundamentación significa la cita de los preceptos legales aplicables al caso en concreto, tanto aquellos que les dan competencia a las autoridades, así como del acto de molestia en cuestión, se debe hacer mención de los artículos, incisos, subincisos, fracciones, etc.

Motivación significa señalar los razonamientos lógico-jurídicos que tiene la autoridad para molestarnos, la jurisprudencia ha establecido que ésta debe de contener Razones Particulares, Causas inmediatas, Circunstancias Especiales³¹.

Debe de existir un nexo causal entre la Motivación y la Fundamentación el cual es la conducta del individuo que se coloque en el supuesto establecido en la ley esto es que el contribuyente se situé en el presupuesto jurídico o de hecho.

Requisitos Legales

Con fundamento en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 43 del mismo ordenamiento, encontraremos que los requisitos que debe cumplir toda orden de vista domiciliaria son los siguientes:

1. Constar por escrito en documento impreso.
2. Señalar la autoridad que lo emite que deberá de ser competente.

Pero respecto a las aportaciones de seguridad social dichas facultades las llevarán acabo los organismos fiscales autónomos.

3. Señalar lugar y fecha de emisión
4. Fundado y Motivado

³¹ Bolívar Galindo, Cielito, *Las garantías de Seguridad jurídica*, 2ª reimpresión, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004, Colección las garantías individuales, t 2, p. 97.

5. Expresar la resolución, por lo tanto debe señalarse que se trata de una orden de visita domiciliaría.

6. Objeto o propósito de que se trate.

Debe de especificarse el tipo de contribución y el periodo a revisar, con el propósito de verificar si se han acatado las disposiciones fiscales correspondientes.

7. Ostentar la firma del funcionario competente.

Implica una manifestación de voluntad, por lo tanto el responsable de todo lo consignado en la orden de visita domiciliaria. Esta firma tiene que ser autógrafa.

8. El lugar o lugares donde debe efectuarse la vista. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado (domicilio fiscal).

Domicilio es el lugar donde la Ley fija la residencia de una persona para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El domicilio fiscal es el lugar en donde el contribuyente va acatar y cumplir con las disposiciones fiscales, es de vital importancia por que va a servir para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, además al establecer la residencia se va a fijar la competencia de la autoridad ante la que se deben de cumplir las obligaciones fiscales, y por lo tanto la autoridad que esta facultada para molestarnos.³²

El artículo 10 del C.F.F. establece que se considera como domicilio fiscal:

De las personas físicas

- Las que se dediquen a actividades empresariales el del principal asiento de sus negocios, se entiende por actividades empresariales a la comercial, la industrial, la agrícola, la Ganadera, la pesquera, silvícola.
- Las que no se dediquen actividades empresariales el del principal asiento de sus actividades

³² Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, 4ª ed., México, Editores Taxxx, 2004, tomo I, p.546.

- En caso de que el contribuyente no cuente con un domicilio fiscal y se dedique a cualquiera de las actividades antes mencionadas, fungirá como tal la casa habitación para lo cual se le dará un término 5 días para que el contribuyente acredite que su domicilio corresponde al principal asiento de sus actividades o negocio.

Las personas morales

- Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- Cuando se trate de residentes en el extranjero, el establecimiento ubicado en dicho lugar, en el supuesto de que sean varios los establecimientos donde se encuentre la administración principal de negocio en el país, o en su defecto el que se designe.

9. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la vista (visitadores),

Ellos son auxiliares de la autoridad mas no esta en si misma, solo cumplen con lo establecido en una orden de visita domiciliaria, por lo tanto todos los nombres de estos deben estar anotados en dicho documento, el aumento o disminución de ellos deberá ser notificado a los visitado.

10. Señalar el nombre del visitado (impreso).

El artículo 38 establece que en el caso de que no se conozca el nombre de la persona a visitar, se podrán señalar los datos suficientes para su notificación, lo cual no aplica para la vista domiciliaria por que es requisito indispensable que el nombre del visitado se encuentre impreso en el acta de vista domiciliaría.

11. En el caso de responsables solidarios debe de señalarse la causa legal de su responsabilidad.

Notificación de la Orden de Visita Domiciliaria.

La visita domiciliaría deberá de llevarse en el domicilio fiscal del contribuyente, en días y horas hábiles.

En las visitas domiciliares se podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones, en días u horas inhábiles.

Cuando en una visita se dé el aseguramiento de la contabilidad o de bienes del particular la diligencia podrá terminar en días y horas inhábiles siempre y cuando haya comenzado en días y horas hábiles.

Los visitados tienen la obligación de permitir el inicio y el desarrollo de la visita domiciliaria, si se oponen a la misma, estarán cometiendo una infracción de las previstas en el artículo 85 fracción I y se harán acreedores a una multa que va desde \$12,240.00 a \$36,720.00.

La notificación de la orden de vista domiciliaría se deberá de llevar acabo de manera personal, en caso de que el visitado o su representante no se encuentre en el momento de la misma, se dejara citatorio para que este lo espere el día siguiente a hora determinada.

La S.C.J.N. ha establecido que el citatorio debe contener ciertos requisitos.

- Debe especificar la diligencia que se quiere notificar y el horario exacto de espera.
- Debe de realizarse en horas y días hábiles, en materia aduanera todos los días y horas son hábiles.
- Debe contener dos firmas una de la autoridad competente y el otro de los visitadores.

El supuesto de que al día siguiente no se encuentre el visitado en domicilio fiscal, la diligencia de llevara con quien se encuentre en el lugar a visitar, para lo cual se le requiere que se identifique con credencial oficial, para que con posterioridad lleve a cabo la entrega de la orden de vista domiciliaria.

Inicio de la Vista Domiciliaria.

Se tendrá por iniciada la visita domiciliaria cuando se le notifique la orden de visita domiciliaria al visitado

Los visitadores deberán identificarse plenamente ante el visitado o con quien se entienda la diligencia, a través de la presentación de una credencial vigente, en donde conste la adscripción de estos al Servicio de la Administración Tributaria, así como a la Administración de Auditoria correspondiente, cuya fotografía deberá coincidir con sus rasgos físicos y sobre la misma deberán de estar plasmados dos sellos, uno de la autoridad al que está adscrito y el otro de la federación, así como el nombre y firma de los visitadores.

Una vez identificados los visitadores, requerirán al visitado o con quien se está llevando a cabo la diligencia, que designe 2 testigos, si estos no son designados o los designados no aceptan serlo, los visitadores los designaran haciendo notar ello en el acta que al efecto se levante, dicha situación no invalidara el resultado de la visita.

Dichos testigos pueden ser sustituidos en cualquier momento durante la diligencia, ya sea por que los testigos no comparezcan al lugar donde se está realizando la visita domiciliaria, por que se ausenten de dicho lugar, o por que manifiesten su voluntad de dejar de ser lo, por lo que los visitadores requerían al visitado que designe a otros testigos, y el supuesto que se este se niegue o que aquellos no acepten ser lo, ellos los designaran.

Una vez entregada la orden de visita domiciliaria ya sea al visitado o con la persona con quien se esté llevando a cabo visita se levantará el acta de inició la cual deberá de ser circunstanciada por lo tanto, en ella se deberán asentar de forma detallada todos los hechos y omisiones que se hayan sido de su conocimiento.

La visita domiciliaria se podrá realizarse en forma simultánea en dos o más lugares en donde el visitado realice actividades, y en cada uno de ellos se deberán de levantarse actas parciales, esta simultaneidad implica una subsecuencia esto es primero en un domicilio fiscal y después en otro, en el único en donde se va a levantar acta inicial, es en el primero y en los demás solo parciales, las cuales también deberán levantarse ante dos testigos.

Cambio de domicilio.

Se considera que existe cambio de domicilio cuando el contribuyente o retenedor establezca un lugar distinto al que se tiene manifestado.

Dicho cambio deberá de darse dentro del mes siguiente aquel en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda, dicho aviso se hará de conocimiento a la misma autoridad a la que se le ha venido presentado las declaraciones, cuando el nuevo domicilio se encuentre en la misma circunscripción, cuando el nuevo domicilio se encuentre en una circunscripción diferente dicho aviso se le presentara a la oficina recaudadora competente en éste.

En el supuesto de que el contribuyente presente aviso de cambio de domicilio después haber recibido el citatorio, la visita domiciliaria se podrá llevar a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior cuando el visitado conserve el local de éste, sin que haya necesidad de levantar una nueva orden de vista domiciliaría, excepto cuando el domicilio anterior se considere como domicilio fiscal en cuyo caso la visita se llevará a cabo en éste³³.

³³ Cfr. Dela Garza, Sergio Francisco, op.cit. p. 737.

Cuando ya se hayan iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución determinante, el aviso de cambio de domicilio se deberá de dar a la autoridad, con 5 días de anticipación previos a dicho cambio, en este supuesto la autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal aquel en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 C.F.F., cuando el nuevo domicilio fiscal manifestado en el aviso correspondiente, no sea considerado como tal por la ley.

Desarrollo de la Visita Domiciliaria

Requerimiento de la Contabilidad.

Los visitadores requerirán al contribuyente la exhibición de la contabilidad respecto de las contribuciones objeto de la visita domiciliaria, por los periodos establecidos en la misma, y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Con fundamento en el artículo 53 C.F.F. los visitados deberán de presentar dicha documentación de inmediato o en 6 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente.

La autoridad revisará la contabilidad en el domicilio fiscal del contribuyente, por lo que el visitado le proporcionara todo lo necesario para tal efecto, como computadoras, e incluso la autoridad hará uso del personal necesario para llevara acabo dicha diligencia.

La contabilidad esta integrada por:

- Sistemas y Registros Contables
- Papeles de Trabajo
- Registros

- Cuentas Especiales
- Libros
- Registros Sociales
- Equipos
- Sistemas Electrónicos de registro fiscal y sus registros
- Maquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros
- Documentación comprobatoria de los asientos respectivos
- Comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales
- Discos
- Cintas
- Cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

Copia certificada de la Contabilidad (Art. 45 C.F.F.)

Los visitadores podrán obtener copia de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las autoridades fiscales, para que previo cotejo de las originales se certifiquen, siempre que se encuentre en cualquiera de los siguientes supuestos.

1. Cuando los visitados, o con quien se este llevando acabo la visita domiciliaria se nieguen a recibir la orden de vista domiciliaria.
2. Existan sistemas de contabilidad registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deben estarlo conforme alas disposiciones fiscales.
3. Existan dos o más sistemas de contabilidad con contenido distinto, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
4. Se lleven dos o más libros sociales similares con distintos contenido.
5. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan todas las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.

6. Los datos anotados en los libros contables no coincidan o no se puedan conciliar con los datos asentados en las declaraciones.
7. Los documentos que amparen los actos o las actividades realizadas por el contribuyente no se encuentren asentados en los libros contables correspondientes dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando los mismos sean falso o no amparen las actividades correspondientes.
8. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
9. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores en cuyo caso la contabilidad solo estará a disposición de la autoridad dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
10. Si se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Cuando los visitadores obtengan las copias certificadas de la contabilidad deberán levantar un acta parcial, donde se asiente dicho hecho, en supuesto de que se haya obtenido copia de toda la contabilidad se podrá terminar la visita domiciliaria en ese momento, y se proseguirá la facultad de comprobación en las oficinas de la autoridad donde se levantará el acta final; en el supuesto de que solo se haya obtenido copia certificada de una parte de la contabilidad la visita proseguirá en el domicilio del contribuyente.

La contabilidad en ningún caso podrá ser sustraída por las autoridades fiscales del domicilio del visitado.

Aseguramiento de la contabilidad y de mercancías

Los visitadores podrán asegurar la contabilidad cuando exista peligro que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, así como también llevará acabo el aseguramiento de mercancías cuando, descubran en el lugar en el que se realiza la visita, bienes cuya importación tenencia, producción, explotación captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que el visitado hubiere cumplido con dicha obligación.

Para llevar acabo el aseguramiento ya sea de la contabilidad, correspondencia o bienes que no este registrados en la contabilidad podrán los visitadores sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas en donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de deposito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que para ello se formule.³⁴

El aseguramiento se llevará acabo siempre y cuando no impida la realización de las actividades del visitado, esto es cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionadas con las actividades del mes en curso y dos anteriores, en caso de que el visitado necesite algún documento asegurado en los archiveros u oficinas que hayan sido selladas, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores quienes podrán sacar copias del mismo.

Si los visitados alteran o destruyen los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados e impidan que se logre el propósito para el que fueron colocados serán acreedores a tres meses a seis años de prisión.

Las Actas.

Los visitadores levantarán cuantas actas parciales sean necesarias en las cuales se asentaran de manera circunstanciada hechos y omisiones de los visitados, que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, así también en

³⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. op cit. p. 257.

dichas actas se podrá asentar hechos y omisiones que se den a conocer por terceros.

Las autoridades podrán levantar actas complementarias a las actas parciales que son aquellas que van a subsanar, aclarar los hechos y omisiones establecidos en estas actas, solo podrá realizarse 2 por parcial, una vez levantada el acta final, ya no podrán levantarse parciales, se tendrá que emitir una nueva orden de visita.

La última acta parcial es la suma de todas las demás actas parciales así como del acta de inicio.

Potestad del Visitado de Corregir o Desvirtuar su Situación Fiscal

Con fundamento en el párrafo segundo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, entre la ultima acta parcial y el acta final deberá transcurrir cuando menos 20 días, en los cuales el visitado podrá desvirtuar o corregir su situación fiscal, el cual se ampliará por 15 días mas, si el objeto de la visita es mas de un ejercicio fiscal, siempre y cuando sea solicitado por el contribuyente dentro del primer plazo.

Dicho termino será de dos meses y podrá ser ampliado por un mes mas, si así lo solicita el contribuyente, cuando la autoridad fiscal determine los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionas, cuando éstos no cumplan con su obligación de determinarlos, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparable conforme al articulo 215 y 216 de la L.I.S.R.

Con fundamento en el artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que son partes relacionadas cuando una persona física o moral, participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra persona física o moral o cuando exista una vinculación entre ellas de acuerdo a la legislación aduanera.

Por lo tanto los contribuyentes (empresas multinacionales) que realicen operaciones con las personas con residencia en el extranjero, sobre la cual ejercen la administración o cuentan con cierto control sobre ella, deberán de determinar sus ingresos y deducciones, considerando los precios y los montos de contraprestaciones que se utilicen en operaciones que se haya realizado entre empresas que se dediquen al mismo objeto que ella, incluso las que ella misma haya realizado, esto con el propósito de evitar la disminución de utilidades.

En este caso la autoridad otorgara un plazo no mayor de 15 días contados desde el levantamiento de la ultima acta parcial, para que el contribuyente de forma escrita designe un máximo de dos representantes, que tendrán acceso a información confidencial proporcionada por terceros, que estará a su disposición de desde la fecha que se lleve acabo la designación de estos, hasta 45 días posteriores a la notificación de la resolución determinante, en el caso de que el contribuyente sea una persona física, el mismo tendrá acceso a dicha información.

La autoridad levantara acta circunstanciada en la que se haga constar la naturaleza y característica de la información y documentación consultadas por el contribuyente o por sus representantes, cada que ellos concurran a revisar la misma.

Los representantes o el contribuyente, serán responsables hasta por un plazo de 5 años de la divulgación, o el uso personal o indebido dicha información, así como el propio contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que pueda ocasionar por tal hecho.

Desvirtuar implica que el contribuyente contradice los hechos y omisiones asentados en las actas, a través de la presentación de documentos, libros, o registros que comprueben que ha cumplido con todas sus obligaciones fiscales.

Corregir implica que el contribuyente acepta que existe un incumplimiento, que va a solucionar su situación fiscal a través de la presentación de una declaración normal o complementaria

Las declaraciones complementarias se podrán presentar por más de tres veces, aun y cuando ya se hayan realizado las facultades de comprobación en los siguientes casos:

- Cuando solo incremente sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- Cuando solo disminuya sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
- Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.
- Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de ley.

El ultima acta parcial es importante por el contenido y relevancia, ya que en ella encontramos asentados todos los hechos y omisiones que puedan implicar el incumplimiento de las disposiciones fiscales y a su vez se le da la oportunidad al visitado a que desvirtúe o corrija su situación fiscal³⁵.

Si el contribuyente no presenta los documentos, los libros o registro con los que pueda desvirtúa o corregir, su situación fiscal, se tendrán por consentidos los hechos plasmados en las actas.

La Corrección Establecida en Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

La Ley Federal de Derechos del Contribuyente establece que el visitado, sujeto a una visita domiciliaria podrá corregir su situación fiscal, a través de la presentación de la declaración normal o complementaria de las contribuciones objeto de revisión.

³⁵ Cfr. Margain Manautou, *Las facultades de comprobación*, 2ª ed., México, Porrúa, 2001, p. 199.

Dicho derecho se ejercerá en cualquier momento, desde el inicio de la facultad de comprobación hasta antes de la notificación de la resolución determinante, cabe hacer notar que dicha disposición solo establece la posibilidad de corregir, más no le da la posibilidad contribuyente de desvirtuar.

Una vez presentada la declaración que contenga la corrección correspondiente deberá de entregarse una copia de la misma a la autoridad revisora, cuando dicha corrección se realice dentro de la visita domiciliaria, se hará constar dentro de un acta parcial, si se presenta una vez terminada la misma, se girará oficio al contribuyente, dentro de los 10 días siguientes a su presentación, haciéndole saber que la autoridad ha recibido la corrección correspondiente, lo que no implica que se haya aceptado la misma.

Dicha corrección se puede dar en los siguientes supuestos:

1. Con fundamento en el primer párrafo del artículo 16 de la presente ley, si el visitado corrige su situación fiscal y la autoridad comprueba que efectivamente todas sus obligaciones han sido cumplidas, y han transcurrido cuando menos tres meses desde el inicio de la diligencia, dicha facultad se dará por concluida, lo cual se hará de conocimiento del contribuyente mediante oficio correspondiente.
2. Si el visitado presenta su declaración complementaria una vez que hayan concluido la visita domiciliaria y la autoridad comprueba que las obligaciones han sido cumplidas en su totalidad, se lo comunicará al contribuyente mediante oficio, en un plazo de un mes contados a partir de la presentación de dicha declaración, por lo tanto no habrá resolución determinante, pero en el caso de que el visitado no haya corregido correctamente la autoridad dictara la resolución determinante de las contribuciones omitidas (párrafo segundo del artículo 16).

3. Si el contribuyente corrige su situación fiscal después de concluida la visita domiciliaria y hayan transcurrido mas de 5 meses, y la autoridad no haya determinado un crédito fiscal, esta contará con un mes mas para poder emitir la resolución determinante que en su caso proceda, contado a partir del momento de la presentación de la declaración complementaria (párrafo tercero del artículo 16).

Si las autoridades se percatan de hechos que pudieran dar lugar a la determinación de un crédito fiscal mayor al que corregido por el contribuyente, o que éste no corrigió totalmente su situación fiscal, deberán continuar con el ejercicio de la visita domiciliaría hasta su conclusión.

Si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas.

Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal esto es paguen todas las contribuciones omitidas con sus accesorios, después que se inicie la visita domiciliaría y antes de que se notifique el acta final, pagara una multa equivalente al 20 % de las contribuciones omitidas

Si corrige su situación fiscal después de notificada el acta final pero antes de la notificación de la resolución determinante, se hará acreedor a una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Reposición del Procedimiento.

Cuando la autoridad se percate a partir del estudio de las actas y de documentación con ella relacionadas, que el procedimiento no se ajusto a las normas aplicables y que con ello se pudiera afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio reponer el procedimiento, por una sola vez desde en momento en que se origino la violación, lo cual es una causa de suspensión del procedimiento,

Suspensión de la Vista Domiciliaria.

Dicha facultad de comprobación se podrá suspender en los siguientes casos:

1. Huelga, a partir de que suspenda temporalmente el trabajo hasta que se termine la misma
2. El fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión
3. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se localice.
4. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por autoridades fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses, en el caso de que sean dos o mas solicitudes de información se sumaran los distintos tipos de suspensión que en ningún caso excederán de un año.
5. En el caso de la autoridad reponga el procedimiento desde que ésta informe al contribuyente la reposición del procedimiento, el cual no podrá exceder de un plazo de dos meses.
6. Si durante la visita domiciliaria el contribuyente interpone algún medio de defensa ya sea en el país o en el extranjero, en contra de los actos de dicha facultad, se suspenderá desde el momento de la interposición de éste hasta que se dicte la resolución definitiva de los mismos.

Conclusión de la Visita Domiciliaria

El acta final esta integrada por todas las actas la de inicio, las parciales, la Última Acta Parcial tanto, así como con todos los documentos que haya presentado el contribuyente para desvirtuar o corregir su situación fiscal.

Con el levantamiento del acta final, se concluye dicha facultad de comprobación, esta acta deberá de ser firmada por el visitado o la persona con quien se lleva acabo la vista domiciliaria, por los visitadores y por los testigos, dejando una copia al visitado.

En el supuesto de que el visitado no se encuentre en el momento del levantamiento del acta final, se le dejara citatorio para que este presente a una hora determinada del día siguiente, si no lo hiciere, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el domicilio fiscal.

No afectara la validez del acta final el hecho que el visitado, o con quien se entienda la diligencia, o los testigos, no comparezcan o se nieguen firmar el acta, así como tampoco que el visitado o a la persona con la que se ha entendido la diligencia se niegue a recibir la copia correspondiente. Dichos actos deberán asentarse en la misma acta final.

Las autoridades fiscales deberán concluir la vista domiciliaria en un plazo de 12 meses contados a partir de la notificación del inicio de las facultades de comprobación, excepto en los siguientes casos:

- Los contribuyentes que integren el sistema financiero³⁶, así como aquellos que consoliden de acuerdo a lo dispuesto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo término será de 18 meses.
- Los contribuyentes respecto de los cuales las autoridades fiscales o aduaneras soliciten información a otras autoridades fiscales o aduaneras de otros Estados, cuando la autoridad aduanera realice la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de acuerdo con los tratados

³⁶ Con fundamento en el párrafo tercero del artículo 8 de la LISR, el sistema financiero, se compone por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero. Asimismo las sociedades financieras de objeto múltiple.

internacionales celebrados por México, o este verificando el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86 fracción XII , 215 y 216 de la LISR, en estos casos el plazo será de 2 años.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita domiciliaria en los términos anteriormente establecidos, se entenderá por concluida en dicho plazo, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha facultad de comprobación.

Conclusión Anticipada de la Visita Domiciliaria.

- El Primer supuesto lo encontramos en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en su artículo 16 primer párrafo, y se da si el visitado corrige su situación fiscal y la autoridad comprueba que efectivamente todas sus obligaciones han sido cumplidas, y ha transcurrido cuando menos tres meses desde el inicio de la diligencia, dicha facultad se dará por concluida, por lo tanto ya no habrá acta final, ni resolución determinante.
- El segundo supuesto conforme el artículo 47 C.F.F., se dará por concluida la vista domiciliaria cuando el contribuyente dictamine sus estados financieros, a través de contador público autorizado por el S.A.T., aunque en este supuesto no se ha iniciado la vista domiciliaría.

El visitador practicará la vista domiciliaria a pesar de que el contribuyente dictamine sus estados financieros cuando al realizar el estudio de los mismos se percate que:

- La información proporcionada por el contador público en el dictamen financiero, no sea la suficiente para poder conocer a ciencia cierta la situación jurídica del contribuyente.
- El contador no presente la información o documentos solicitados por la autoridad cuando este revisando los dictámenes financieros, en un término de 6 días si se trata de documentos elaborados con motivo del dictamen, en el

caso de que el contador tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo se ampliará a 15 días, este mismo termino se aplicable para la documentación que se encuentre en poder del contribuyente.

- Exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

1.2.2. Revisión de gabinete

Otra facultad de comprobación con la que cuenta la Autoridad Administrativa Fiscal, es la revisión de escritorio o gabinete previsto en los artículos 42, fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación.

Con la cual podrá requerir a los contribuyete, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, documentos con el fin de comprobar que los sujetos pasivos por adeudo propio o por adeudo ajeno han cumplido con sus obligaciones fiscales y en su caso determinar los tributos omitidos³⁷.

A efecto de que la autoridad este en aptitud de revisar la documentación, esta deberá ser exhibida en el domicilio fiscal de los contribuyentes, o establecimientos o en las oficinas de la propia autoridad fiscal que así lo requiera.

Dicha facultad no se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente como es el caso de la visita domiciliaria, sino en las oficinas de la autoridad fiscal, cuestión que podría ser considerada como inconstitucionales ya que el artículo 16 constitucional establece que las revisiones serán a través visitas domiciliaria y de revisiones de escritorio en el domicilio de la autoridad, pero esto ya ha sido solucionado por la corte convalidado este tipo de revisiones.

Este tipo de revisiones se instituyo para a los contribuyentes cuyas operaciones realizadas sean pequeñas, por lo tanto la documentación sea fácil de

³⁷ Quintana Valtierra, Jesús, op. cit. P. 167.

revisar, pues la intención es que las auditorías sean ágiles, además que no es posible contar con un número excesivo de auditores que visiten a los contribuyentes, ya que implica gastos³⁸.

Requisitos Constitucionales

Al ser este un acto de molestia debe de cumplir con lo establecido en el artículo 16 primer párrafo, por lo que la orden deberá ser por escrito, fundada, motivada y emitida por una autoridad competente, estando facultada para ello la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de conformidad con el artículo 7 fracción VII de la Ley del Servicio de la Administración Tributaria y el artículo 17 Fracción X del Reglamento de la misma.

Requisitos legales

Al ser este un acto administrativo que debe de ser notificado debe de cumplir con lo establecido en el artículo 38 del Código Fiscal por lo cual debe

- Constar por escrito en documento impreso o digital
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre

³⁸ Cfr. González Martínez, Víctor Hugo, *El contador frente a una revisión fiscal, ¿qué hacer y qué no hacer? (análisis, casos prácticos, agravios y sentencias)*, México, Gasca, 2006, p18.

de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación

Inicio de la Revisión de Gabinete

Dicha facultad inicia con la notificación de la orden respectiva en el domicilio del contribuyente responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, conforme al artículo 10 del Código Civil Federal, requiriendo la presentación informes, datos, documentos y la presentación de su contabilidad.

Los plazos para la presentación de la documentación requerida será de 6 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita y de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, plazos a que se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

Procedimiento

El contribuyente o el tercero con el relacionado deberá acudir a la oficina de la autoridad administrativa fiscal a llevar el original de la contabilidad o de los documentos solicitados, para que la dicha autoridad realice la revisión de esta documentación verificando que se hayan cumplido con las obligaciones fiscales y en su caso determinar un crédito fiscal.

La autoridad cuenta con 12 meses improrrogables para terminar su revisión, a diferencia de la visita domiciliaria no existen actas, si no solo un oficio de observaciones donde se establecerán los errores u omisiones que se traducen incumplimiento de las obligaciones.

Conclusión de la Revisión de Gabinete

Con la notificación del oficio de observaciones se le otorga la contribuyente un plazo de 20 días prorrogables por 15 días mas para que pueda desvirtuar lo asentado en dicho oficio si no lo hace se tienen como consentidos los datos en el asentados.

Esta facultad de comprobación concluye con la resolución que determina las contribuciones o aprovechamientos omitidos, o con el oficio que da por concluida la revisión por falta de observaciones ya que de dicha revisión la autoridad concluye que se han cumplido cabalmente con las obligaciones fiscales.

1.2.3. Revisión del Dictamen Financiero.

El fundamento legal de la revisión del dictamen financiero se encuentra en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

Las autoridades fiscales... estarán facultadas para:

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

El dictamen fiscal se introdujo a nuestra legislación con el objeto de evitar una revisión directa mediante visita domiciliaria por parte de las autoridades administrativas, o sea, resulta más cómodo tanto para la autoridad como para el

contribuyente el revisar los registros contables y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales consignadas en el dictamen, revisión que se efectúa en las oficinas de la autoridad, que efectuar una visita domiciliaria para tal fin.

“En tal virtud, la revisión al dictamen hace las veces de una visita domiciliaria”³⁹.

Como vemos, la fiscalización es una facultad exclusiva de la autoridad administrativa, de donde resulta entonces, que el permitir que los contribuyentes hagan dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, de cuyo resultado se determina el debido cumplimiento de la contribución, no es otra cosa más que trasladar la fiscalización al particular. O de otra manera, el dictamen fiscal constituye una versión moderna de la visita domiciliaria, ya que para llevarlo a cabo también se exige la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales como se prevé en nuestra constitución.

Ahora bien, si hemos concluido que el dictamen fiscal hace las veces de una visita domiciliaria, al revisarlo, la autoridad debe cumplir con los requisitos para los cateos ya que estos constituyen una garantía constitucional para el particular.

Por lo tanto se considera que la revisión al dictamen fiscal se realiza con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, de la cual pueden derivar posibles afectaciones al particular, es necesario entonces, que se cumplan los extremos del artículo 16 constitucional de lo contrario el dictamen no tendría soporte constitucional.

En el caso de que al contribuyente se le inicie una visita domiciliaria con el objeto de revisar si ha cumplido con todas sus obligaciones fiscales, y éste encuentre obligado o decida dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, deberá de hacérselo saber al visitador que al tener conocimiento de éste

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 2ª ed, México, Editorial Pac, p. 163, 1986.

hecho, dará por concluida dicha facultad y ejercerá la facultad de revisión de dictámenes financieros, aunque cabe hacer la aclaración que la vista domiciliaria no se inicia porque, al visitado no se le hace entrega de ninguna orden de visita domiciliaria, lo único que se levantará será una acta circunstanciada de este hecho.

Requisitos Constitucionales.

El dictamen financiero al ser un acto de autoridad que produce un acto de molestia en el contribuyente encuentra su fundamento constitucional en el artículo 16 Constitucional por lo tanto debe apegarse a los requisitos establecidos en el párrafo 1º primero.

Es requisito indispensable que todo requerimiento de revisión de un dictamen financiero se realice por escrito para que el contribuyente constate que todos los requisitos establecidos por la ley se hayan cumplido, la cual debe de estar fundada y motivada, emitida por una autoridad competente.

Con fundamento en los artículos 2 y 7 fracciones VII y IV de la Ley del Servicio de la Administración Tributaria, así como en el artículo 17 fracción XV del reglamento de esta ley dicha facultad de fiscalización le corresponde a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, a la Administración General de Grandes Contribuyentes y a Las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes.

Requisitos Legales

Debe de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación anteriormente descrito.

Procedimiento

El ejercicio de esta facultad de comprobación se inicia cuando la autoridad competente requiere, cualquiera de las siguientes documentaciones:

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

Dicha información puede ser requerida:

1. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:
2. Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d); dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.
3. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen es suficiente, no se requerirá de la información referente a registros y sistemas contables del contribuyente.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de

haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establecidos , o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en el artículo 52 A del C.F.F. cuando:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

Duración de la Revisión del Dictamen Financiero.

La revisión del dictamen financiero se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

En el procedimiento de la revisión del dictamen fiscal se establece que la revisión del dictamen, no podrá abarcar otras pruebas distintas aquellas que de manera selectiva y conforme su experiencia el contador público llevo a cabo para

emitir y rendir su informe, ya que en caso contrario no estaríamos en presencia de una revisión al dictamen.⁴⁰

1.2.3. Resolución Determinante

El objetivo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales es vigilar que efectivamente se estén cumpliendo con las obligaciones y determinar un crédito fiscal o alguna sanción en caso de incumplimiento de las mismas⁴¹.

Este proceso de determinación le corresponde al contribuyente, pero en caso de que este no lo haga lo realizará la autoridad una vez terminada sus facultades de comprobación.

Una vez notificada el acta final a la autoridad contara con un término de 6 meses para emitir y notificar la resolución determinante del crédito fiscal, esto es la cantidad líquida que el contribuyente deberá de pagar al fisco como consecuencia de su incumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Si las autoridades no emitan ni notifiquen la resolución determinante en el plazo otorgado para ello, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron de la misma.

La resolución determinante al ser un acto que debe de notificarse al contribuyente deberá de contener todos los requisitos establecidos en el artículo 38, tales como debe constar en documento impreso, debe señalar la autoridad que lo emite, el lugar y fecha de emisión, fundamentación y motivación, expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, nombre del contribuyente, firma del funcionario público, además deberá de señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo.

⁴⁰Pérez Castillo Rodolfo, "El dictamen sobre los Estados Financieros para Efectos fiscales", *Revista Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª época, mayo 1997, p. 110.

⁴¹ Cfr. De la garza Sergio Francisco, op.cit. p 564.

El plazo para emitir y notificar dicha resolución podrá suspenderse por cualquiera de siguientes casos:

- Huelga, a partir de que suspenda temporalmente el trabajo hasta que se termine la misma
- El fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se localice.
- Por la interposición de algún medio de defensa en el país o en el extranjero, en contra del acta final, desde la interposición hasta la resolución definitiva del mismo.

1.2.5. Determinación Presuntiva.

La autoridad fiscal podrá determinar de manera presuntiva, la utilidad fiscal, los ingresos, el valor de acto o actividades, así como remante fiscal⁴² de las personas morales con fines no lucrativos, por los que se deben de pagar contribuciones, siempre que se coloquen en los siguientes supuestos.

- Cuando los contribuyentes se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
- Omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración que se trate.

⁴² Se entenderá por el remante fiscal aquellos ingresos ya sea en efectivo o bienes, que obtienen las personas físicas integrantes de dichas personas morales, que sean producto de los ingresos sobrantes de la misma, después de haber realizado todo lo necesario para su objeto.

- No presente los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Cuando existan alguna de estas irregularidades en la contabilidad:
 - 1) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como la alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - 2) Registro de Compra, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - 3) Omisión o alteración en el registro de existencia que deban figurar e los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventario o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- No tenga en operación maquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.
- Se adviertan irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Esta determinación se realiza sobre base incierta ya que los contribuyentes al caer en cualquiera de los supuestos establecidos en la ley, no le proporcionan a la autoridad los elementos suficientes para que él pueda realizar la determinación con base en los registros contables.

Las autoridades para poder llevar acabo dicha determinación, deberán calculará los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades por activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, y para ello utilizara los siguientes procedimientos que podrá realizar de manera conjunta o por separado.

- Utilizar datos de la contabilidad del contribuyente
- Tomando bases de los datos contenidos en las declaraciones de cualquier contribución sea del mismo ejercicio o de otro, haciendo las modificaciones que hubiera tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- A partir de información proporcionada por terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tenga relación de negocios con el contribuyente (cruzada fiscal).
- Con la información obtenida por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- Utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase, tales como sus estados bancarios.

Cuando los contribuyentes no pueden comprobar por el periodo objeto de revisión, sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por las que deben pagar contribuciones, la autoridad tiene la facultad de determinar presuntamente tomando en cuenta lo siguiente:

Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a 30 días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinara con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicara por él numero de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días, las autoridades fiscales tomara como base la totalidad del ingreso o del valor de los actos o actividades que observe durante siete días

naturales cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicara por el numero de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al obtener el ingreso bruto o valor de los actos o actividades estimados, se le deberá aplicar la tarifa o la tasa según corresponda.

Para poder realizar la comprobación del ingreso bruto o el valor de los actos o actividades, la autoridad tomara como ciertos algunos actos salvo prueba en contrario como son:

- Que la información acerca de operaciones que estén asentadas en la contabilidad, en la documentación comprobatoria y en la correspondencia que se encuentre en poder del contribuyente, se tendrán como suyas aún y cuando no tengan su nombre e incluso tengan el de otra persona, siempre y cuando se haya demostrado que al menos una de dichas operaciones es suya.
- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad a nombre del contribuyente, que se encuentren en su poder los accionistas o de personas a su servicio, se presumirá que son operaciones de dicho contribuyente.
- Que los depósitos realizados en la cuenta bancaria del contribuyente sean diferentes a los que deben estar asentados en su contabilidad, se consideraran como ingresos o valor de actos o actividades por las que se debe pagar contribuciones.
- Los depósitos realizados en la cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, que se utilicen para solventar deudas del contribuyente e incluso se depositen cantidades que no se encuentren registrados en la contabilidad, se consideraran como ingresos que deben pagar contribuciones.
- Que la diferencia que resulta de los activos registrados en la contabilidad y los reales del último ejercicio fiscal, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deberá de pagar impuestos.

- Si los cheques librados en contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicio al mismo, que no estén registrados en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos
- Que son de su propiedad todo lo asentado en los inventarios así como los terrenos en donde realice sus actividades.

Una vez analizada la obligación fiscal, entendiendo perfectamente cual es el lugar que ocupará el contador público dentro de la relación jurídica tributaria, es necesario entrar al estudio de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, para conocer cuales son las causas y los efectos establecidos en la ley para así determinar las consecuencias jurídicas de que dicho profesionista se le considere como tal.

CAPÍTULO II

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL

2.1. La Responsabilidad en el Campo del derecho

Es necesario realizar un análisis de la figura de la responsabilidad en el ámbito del derecho civil, conociendo sus características, tipos, causas y efectos, mismos que serán el fundamento de la solidaria fiscal, objeto de estudio de la presente investigación, ya que el derecho común es la base de todas las demás ramas jurídicas.

2.1.1. Concepto de Responsabilidad.

La palabra responsabilidad etimológicamente hablando proviene de *respondere* que significa prometer, merecer, pagar; así como *responsalis* que significa el que responde (fiador), en tanto que en sentido más restringido deviene de *responsum* (responsable) que significa el obligado a responder de algo a alguien⁴³.

La Real Academia de la Lengua Española define a la responsabilidad como: “deuda, obligación de reparar y satisfacer, por si o por otro, a consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal y como cargo u obligación moral que resulta para uno del posible yerro en cosa o asunto determinado”⁴⁴.

Doctrinalmente la responsabilidad es definida de las siguientes formas:

“La responsabilidad civil es la necesidad de reparar los daños y perjuicios causados a otro por un hecho ilícito o por la creación de un riesgo”⁴⁵.

⁴³ Pastor, Barbará, *Diccionario Etimológico Indoeuropeo de la Lengua Española*, España, Alianza, 2001. p. 321.

⁴⁴ *Real Academia De La Lengua, Diccionario de la lengua española* [en línea] 22ª ed., 2001, España, [consultado 20/10/2010] formato HTML, disponible en internet: <http://www.rae.es/rae.html>

⁴⁵ Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª ed., México, Oxford, 1999. p. 206.

Rojina Villegas considera que: "...hay responsabilidad civil cuando una persona causa un daño a otra, por culpa o dolo, existiendo una relación directa o indirecta entre el hecho y el daño"⁴⁶.

Miguel Villoro Toranzo, "considera que se trata de una solución social construida con el fin de señalar a una persona para que dé cuenta de las consecuencias de determinados hechos o actos jurídicos"⁴⁷.

El sujeto obligado es responsable cuando de acuerdo con el orden jurídico es susceptible de ser sancionado con un deber u obligación que se traduce en un hacer u omitir.

Existe responsabilidad en todos los casos en que una persona queda obligada a reparar un daño sufrido por otra, la cual puede ser de dos tipos civil y penal, la primera es la necesidad jurídica en que se encuentra una persona de reparar un daño causado y la segunda recae sobre una persona y se manifiesta en la correspondiente sanción por incurrir en una acción u omisión penal por la ley, siendo la diferencia fundamental entre ambas que en la civil hay sólo una ofensa de carácter patrimonial que da lugar a la correspondiente indemnización y en la penal hay una ofensa a la sociedad que requiere de la respectiva sanción⁴⁸.

Borja Soriano, considera que, "La responsabilidad civil consiste en la obligación que tiene una persona de indemnizar a otra los daños y perjuicios que le han causado"⁴⁹.

De Pina Vara define la responsabilidad civil como la "Obligación que corresponde a una persona determinada, de reparar el daño o perjuicio causado a

⁴⁶ Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de derecho civil* 27ª ed., México, Porrúa, 2007, 546.

⁴⁷ Villoro Toranzo, Miguel *Introducción al estudio del Derecho*, México, Porrúa, 1996, p. 351.

⁴⁸ Cfr. Planiol Marcel y Ripert, Georges. *Tratado practico de derecho civil francés*; trad, Mario Díaz Cruz, México, Acrópolis, 1998, p.658.

⁴⁹ Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, 14ª Ed., México, Porrúa, 1995, p. 456.

otra, bien por ella misma, por el hecho de las cosas, o por actos de las personas que deba responder”⁵⁰.

La responsabilidad civil es la obligación de reparar los daños y perjuicios causados por transgredir algunas de las disposiciones del Código Civil.

La obligación que adquiere una persona de reparar o indemnizar los daños o perjuicios que causen por accidente o negligencia a terceros en sus bienes o persona.

En Derecho civil la expresión se define por su resultado, es decir, por las consecuencias jurídicas que el hecho acarrea para su autor, por lo tanto un individuo es responsable cuando está obligado a indemnizar un daño.

Por lo tanto hay responsabilidad cada vez que una persona debe reparar el perjuicio o daño sufrido por otra, se conceptualiza como “la obligación que pesa sobre una persona de indemnizar el daño sufrido por otra”⁵¹.

Martínez Alfaro establece que “La palabra responsabilidad designa la obligación de reparar el daño que se ha causado a otro ya sea por hecho personal o por la culpa de determinadas personas o por el hecho de una cosa de la que se es propietario o guardián”⁵².

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

Al haber analizado, las diferentes concepciones de la responsabilidad civil, nos percatamos que elemento esencial es la existencia de una obligación, cuyo objeto

⁵⁰ De Pina Vara, Rafael. *Diccionario de Derecho*. 25ª ed., México, Porrúa. 1998. p. 442.

⁵¹ Allessandri Rodríguez, Arturo, *De la responsabilidad Extracontractual en el Derecho Civil Chileno*. Chile, imprenta Universitaria, 1943. p. 11.

⁵² Martínez Alfaro, Joaquín, *Teoría de las Obligaciones*, 4ª ed., México, Porrúa, 1997, p. 168.

es reparar, por actos propios o ajenos, que son el fundamento la dicha responsabilidad.

2.1.2. Clases de Responsabilidad.

En base a las anteriores definiciones se deduce que existen diferentes tipos de responsabilidad civil con características específicas diferentes cada una de ellas, siendo las siguientes:

- Responsabilidad objetiva.
- Responsabilidad subjetiva.
- Responsabilidad contractual.
- Responsabilidad extracontractual.

El estudio de las características cada una de las responsabilidades en materia común, permitirá establecer qué tipo de responsabilidad es en la incurriría el Contador público cuando por su falta de pericia o por dolo al momento del ejercicio de sus profesión, provoque que se le determine un crédito fiscal o se le interponga una sanción al contribuyente viendo dañada su esfera jurídica.

2.1.2.1. Responsabilidad Objetiva.

Por responsabilidad objetiva vamos a entender el deber jurídico que tiene una persona de reparar los daños ocasionados por la actividad de una cosa considerada peligrosa, de la cual se beneficia; aún y cuando hubiere obrado lícitamente, no existiendo culpa o negligencia inexcusable de la víctima, la cual encuentra su fundamento en el artículo 1913 del C.C.D.F.

Consiste en afirmar que todo aquel que haga uso de un aparato peligroso que aumente los riesgos de provocar daños a los demás, debe responder de la reparación de los que produzcan con dicho objeto por su solo aprovechamiento,

aunque no incurra en culpa o falta de conducta y aunque no viole ninguna disposición normativa⁵³.

De lo anterior se deduce que para que la víctima pueda solicitar la reparación del daño, se requiere que éste no sea a consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la misma.

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

Este tipo de responsabilidad tiene como característica, el hecho de que siempre hay un sujeto al cual se le imputa la responsabilidad de las consecuencias dañinas, que otro sujeto realiza. La obligación de la víctima es demostrar el hecho lesivo de un sujeto, para obtener el resarcimiento, lo que se demuestra, son; el menoscabo sufrido y el nexo causal, es decir la relación que surge entre ese detrimento y el hecho realizado. De esta forma cada uno deberá responder por los riesgos que generan sus actos por culpa o sin ella. En consecuencia la responsabilidad civil objetiva tiene los siguientes elementos:

- a) La utilización de una cosa peligrosa.
- b) La existencia de un daño.
- d) Una relación de causalidad entre el hecho y el daño producido.

Se considera como cosas peligrosas los mecanismos, aparatos o substancias que por su naturaleza puedan crear un riesgo, debiéndose entender por tales aquellos objetos que, aunque útiles, en su funcionamiento puedan constituir un riesgo.

La existencia de un daño, estriba en el daño sufrido en el patrimonio de una persona por el uso de una cosa peligrosa; este daño, de carácter patrimonial,

⁵³ Bejarano Sánchez, Manuel, op. cit. p. 193.

tratándose de daños causados a las cosas, dará lugar a la reparación íntegra del daño causado, ya sea restituyendo las cosas al estado que tenían antes de producirse éste, y si esto no fuere posible, se deberá cubrir en el pago de una indemnización; para indemnizar el daño causado a personas, se acudirá a las cuotas que establece la Ley Federal del Trabajo.

La relación entre el hecho y el daño producido que hemos señalado como tercer elemento de la responsabilidad civil objetiva, consiste en que el daño causado a la víctima sea una consecuencia inherente a la utilización de un objeto peligroso, por lo que el afectado lo único que deberá demostrar es que el daño se produjo por la utilización de un objeto peligroso, que sirvió la persona a quien se va a exigir tal obligación.

Por lo tanto existe la posibilidad de que se pueda causar un daño a las personas, aún sin culpa del titular de los objetos, la preocupación de estos autores, es la de tener una persona, que responda por ese evento dañoso, que se ocasiona por objetos peligrosos, parece justo que sean aquellas personas que se benefician, con esos objetos o mecanismos peligrosos, por haberlos introducido y expuesto a la sociedad, a un riesgo creado, por ello tienen la obligación de resarcir los daños que con ellos se cometan ⁵⁴.

2.1.2.2. Responsabilidad Subjetiva.

La responsabilidad subjetiva, es definida por De Pina Vara, como: "aquella que recae sobre una persona determinada como consecuencia de un daño acto propio que han causado una daño a otra"⁵⁵.

⁵⁴ Cfr. Borja Soriano Manuel, op. cit., p. 382.

⁵⁵ De Pina Vara, Rafael. op. cit., p. 443.

Se habla de “responsabilidad subjetiva cuando los daños han sido causados por una conducta culpable, antijurídica y dañosa, que tiene por fuente el hecho ilícito y por soporte esa noción subjetiva de la culpa”⁵⁶.

El hecho ilícito es una fuente de las obligaciones que se traduce en una conducta antijurídica culpable y dañosa, que impone a su autor la obligación de reparar los daños, esto es la responsabilidad civil.

La responsabilidad subjetiva, implica la existencia de una conducta ilícita y dañosa pero además, que exista culpa en el autor del daño, es decir, que por negligencia o con intención se causen daños a otro, por lo que si una persona viola la ley con culpa y causa un daño, incurre en responsabilidad civil, naciendo a su cargo la obligación de reparar los daños causados.

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

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

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

El hecho ilícito que da nacimiento a la responsabilidad subjetiva, requiere de la existencia de los siguientes elementos:

⁵⁶ Bejarano Sánchez, Manuel, op. cit. p. 192.

- La comisión de un daño.
- La culpa.
- La relación de causa a efecto entre el hecho y el daño causado.

La existencia del daño es esencial para que exista la obligación de repararlo a cargo de su autor, el daño que se cause puede ser de carácter patrimonial o moral, y en ambos casos nuestra ley establece la forma en que debe ser reparado.

El daño se traduce en una pérdida no sólo de carácter patrimonial, sino en éste se incluyen los perjuicios que sufre un individuo en su persona. Este daño tiene como características el que deba ser una consecuencia inmediata y directa del hecho ilícito, además debe ser cierto, es decir, que el daño exista como producción de ese hecho.

En la responsabilidad subjetiva es de gran importancia el segundo elemento, ya que la reparación del daño es una sanción de aquel que obra con culpa, por lo que si no hay culpa en el autor del hecho ilícito, no nace a cargo de este la obligación de los daños originados.

Respecto al elemento de culpa el maestro Rafael Rojina Villegas nos dice que ésta supone que el hecho se ejecuta con dolo, imprudencia, negligencia, falta de previsión o de cuidado. Se puede dividir a este elemento en culpa intencional y culpa no intencional, la primera se refiere como el hecho que se ejecuta con dolo, es decir, incurre en culpa intencional aquel que ejecuta un acto con un fin perjudicial, por otra parte, la culpa no intencional es aquella conducta ejecutada, con imprudencia o negligencia, es aquel acto en que debiendo prever el daño no se hace⁵⁷.

Este elemento está íntimamente ligado a la existencia del daño, ya que para que pueda estimarse que alguien es culpable se requiere que éste haya sido el

⁵⁷ Cfr. Rojina Villegas, Rafael, op. cit., p. 168.

causante del daño, lo cual nos lleva al tercer y último elemento de la responsabilidad subjetiva, que es el llamado relación de causalidad.

La relación de causa a efecto entre el hecho y el daño consiste en que el daño causado debe necesariamente ser consecuencia de una conducta culpable, ya que si únicamente se causa un daño, pero no existe culpa del autor del mismo, no se tiene la obligación de repararlo, por lo que la persona que sufre el daño, para exigir su reparación, deberá de probar que existió culpa en el agente, y en caso de demostrarse que el daño se causó por culpa de la víctima no se actualiza este tercer elemento de la responsabilidad subjetiva.

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

Cuando los tres elementos antes mencionados se reúnen, es decir, si alguien viola la ley culpablemente causando un daño, incurre en responsabilidad civil, a su cargo surge la obligación de reparar los daños causados; la sanción a esta conducta ilícita y dañosa en materia penal, implica la imposición de una pena, en materia civil da lugar a que su autor esté obligado a reparar el daño causado.

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

De estas dos clasificaciones de responsabilidad se puede establecer que la responsabilidad en la que se caería contador público, es de tipo subjetivo puesto que por su negligencia o dolo, causa un daño al sujeto principal por el que tendrá que responder del mismo ante el fisco.

2.1.2.3. Responsabilidad Contractual.

“Es la que se origina entre dos personas (acreedor y deudor) que están ligadas por un contrato valido, hay una obligación preexistente que se convierte en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios”⁵⁸.

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

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

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

Tratándose de obligaciones de no hacer, en caso de contravención se deberán pagar daños y perjuicios por el solo hecho de la contravención.

Tratándose de obligaciones de dar, en caso de incumplimiento se deberá responder del pago de daños y perjuicios; si la obligación está sujeta a término, el pago de los daños y perjuicios se exigirá al vencimiento de éste, si no está sujeta a

⁵⁸ Borja Soriano Manuel, op.cit., p. 457.

término, el pago deberá hacerse después de 30 días siguientes a la interpelación judicial o extrajudicial.

Las partes dentro del contrato pueden establecer una clausula penal como forma de garantía, en el caso de que exista algún incumplimiento de las obligaciones, la cual es definida como la “convención accesoria mediante la cual es estipula una prestación a cargo del deudor para el caso de que no cumpla la obligación o no se cumpla en los términos estipulado, la cual no podrá exceder ni el valor ni la cuantía de la obligación principal”⁵⁹.

“Dicha estipulación es equivalente a la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento ilícito de una obligación contractual, su monto es convencido de antemano, por lo que debe establecerse por clausula contractual, por lo que se le conoce como pena convencional”⁶⁰.

Esta clausula se establece con el objetivo de asegurar el resarcimiento de los daños en caso de incumplimiento, por lo que no se podrá exigirse a parte de ésta, el pago de daños y perjuicios, pero en caso de no cumplir con la misma parcial o totalmente subsiste el derecho de la reparación de los mismos.

2.1.2.4. Responsabilidad Civil Extracontractual.

Proviene de un incumplimiento que no proviene de un contrato; es un hecho jurídico que produce esa responsabilidad, sin la existencia de un acreedor y un deudor; tales como el enriquecimiento ilegítimo, el pago de lo indebido, la gestión de negocios, los hechos ilícitos y el riesgo creado, los cuales producen la obligación de indemnizar daños y perjuicios⁶¹.

Por exclusión es aquella que no proviene del incumplimiento de una obligación previamente contraída, si no que depende de la realización de un hecho que

⁵⁹ De Pina Vara, Rafael, op.cit. p. 159.

⁶⁰ Baqueiro Rojas, Edgard, *Derecho Civil*, México, Harla, 1998, Diccionarios jurídicos temáticos, V. 1. p.81.

⁶¹ Borja Soriano Manuel, op.cit., p. 457.

menciona la norma jurídica, hecho que causa un daño pecuniario y al que la norma le atribuye la consecuencia de generar la obligación de repararlo, por violarse un derecho absoluto, derecho que es correlativo de un deber de abstención a cargo de un sujeto pasivo universal e indeterminado, abstención que consiste en no dañar⁶².

De lo anterior se establece que la responsabilidad solidaria de los contadores públicos es una responsabilidad extracontractual ya que la misma va estar establecida en la ley, aunque su origen sea un contrato de prestación de servicios entre el contribuyente y dicho profesional

De las dos anteriores clasificaciones se establece que la responsabilidad en la que incurre el contador público tiene su origen en un contrato de prestación de servicios o en un contrato laboral, ya que a través de él se compromete a ayudar al contribuyente en su situación contable y fiscal, por lo que en caso de incumplimiento deberá de responder en materia civil del pago de daños y perjuicios, tal y como lo establece la materia común y la laboral, aclarando que desde el momento en que la ley lo considere como responsable solidario en materia fiscal, dicha responsabilidad a pesar de provenir de un acuerdo de voluntades, será una responsabilidad extracontractual, ya que existe un norma jurídica que lo establece.

2.1.3. Efectos Jurídicos de la Responsabilidad.

La responsabilidad es el nombre que se le da a la obligación de indemnizar los daños y los perjuicios causados por un hecho ilícito o por un riesgo creado, su contenido es la indemnización.

Indemnizar implica dejar sin daño, existiendo dos maneras de hacerlo:

La primera es la reparación en naturaleza consiste en borrar los efectos del acto dañoso restableciendo las cosas a la situación que tenía antes de él, colocando a la víctima en el pleno disfrute de los derechos o intereses que le fueron lesionados,

⁶² Cfr. Martínez Alfaro, Joaquín, op. cit. p.174.

y la segunda la reparación por un equivalente, cuando no es posible restituir el daño en naturaleza, se indemniza con dinero⁶³.

Derivado de la responsabilidad civil, encontramos la obligación de reparar daños y perjuicios; para que a un sujeto se le considere responsable civilmente es necesario que su actuar haya dañado el bien de un tercer sujeto, es decir en tanto no haya daño, no se puede hablar de responsabilidad civil, "El daño es el presupuesto central de la responsabilidad civil"⁶⁴.

Tamayo Jaramillo Javier, establece que el "daño civil indemnizable es el menoscabo a las facultades jurídicas que tiene una persona para disfrutar un bien patrimonial o extra patrimonial. Ese daño es indemnizable cuando en forma ilícita es causado por alguien diferente a la víctima"⁶⁵.

"Para una corriente de opinión el daño se produce con la trasgresión de un Derecho y con independencia de que haya habido realmente un menoscabo en lo moral o en lo material"⁶⁶.

Se establece que "La doctrina suele dar un concepto meramente objetivo del daño, caracterizándolo como el menoscabo que a consecuencia de un acaecimiento o evento determinado sufre una persona, ya en sus bienes vitales naturales, ya en su propiedad o en su patrimonio".

Por lo que además, para que el daño sea indemnizable ha de infringir una norma jurídica, pues si se produce conforme a Derecho no sería indemnizable. Por tanto el concepto del daño debe incluir también la nota de su antijuricidad.

Por lo tanto "daño es todo menoscabo material o moral causado contraviniendo una norma jurídica, que sufre una persona y del cual haya de responder otra"⁶⁷.

⁶³ Cfr. Bejarano Sánchez, Manuel, op. cit. p. 207.

⁶⁴ Mosset Iturraspe, Jorge, *Responsabilidad Dar daños*, Argentina, Ediar, 1986, Tomo IV, p. 139.

⁶⁵ Tamayo Jaramillo, Javier, *De la Responsabilidad civil*, .2ª ed., Colombia, Temis, 1996. Tomo II, p. 5.

⁶⁶ Boffi Bogero, Luis María. *Tratado de las obligaciones*, Argentina, Astrea, 1981. T II, p. 262.

Tomasello establece que se llama daño a todo detrimento o lesión que una persona experimenta en el alma, cuerpo o bienes, quien quiera que sea el causante y cualquiera que la causa sea, aunque se lo infiera el propio lesionado o acontezca sin intervención alguna del hombre"⁶⁸.

“Daño es el menoscabo, deterioro, lesión; dañar es maltratar, estropear, perjudicar, lesionar. La voz proviene etimológicamente del latín *damnum*, daño, pérdida, multa"⁶⁹. En términos generales el daño es la lesión o menoscabo que experimenta una persona, en bienes, quien quiera que sea su causante y cual sea la causa, incluso inferida por el propio lesionado o acontecida sin intervención del hombre.

Se debe analizar el daño desde el punto de vista jurídico, el Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 2108, establece como se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrida en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación".

Pero el indemnizar también incluye el concepto de perjuicios, que etimológicamente proviene del latín *praejudicium* que implica idea o juicio formado con anticipación, por lo que se dice que es el daño o detrimento debido a una idea preconcebida.

Desde el punto de vista legal, se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación."

Rafael De Pina Vara, define al perjuicio “como la Ganancia o beneficio, que racionalmente esperado, ha dejado de obtener.”⁷⁰

⁶⁷ Santos Briz, Jaime, *La responsabilidad Civil Derecho Sustantivo y Derecho Procesal*, 2ª ed. España, Montecorvo, 977, p. 126.

⁶⁸ Tomasello Hart, Lesli, *El daño moral en la responsabilidad contractual*, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1969. p. 13.

⁶⁹ Pastor, Barbara, op. cit. p. 158.

⁷⁰ De Pina Vara, Rafael. op. cit., p. 403.

El contador público al realizar de una forma incorrecta su labor provoca daños y perjuicios al contribuyente, puesto que éste se convierte en el deudor de un crédito fiscal, que deberá cubrir, por lo que se vera disminuido su patrimonio, aunado a todas que con todas las operaciones comerciales, y financieras que deja de realizar, por no contar con la suficiente liquidez, no recibe ganancias, es por ello que el contador deberá de indemnizarlo vía civil, pero dicha responsabilidad no es suficiente, por lo que es necesario que se considere como responsable solidario, cubriendo él la deuda fiscal.

2.2. La Responsabilidad en Materia Fiscal.

2.2.1. La Responsabilidad Tributaria.

El sujeto pasivo de la obligación de Derecho tributario es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas, por lo que el derecho tributario a diferencia de la teoría financiera se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del fenómeno de la traslación de los tributos⁷¹.

Dentro de la relación tributaria se da un vinculo entre el fisco y el contribuyente, al que en la mayoría de los casos las leyes de la materia identifican plenamente, sin embargo no se puede pasar por alto los claros ejemplos de sujetos pasivos de hecho, que las mismas normas jurídicas crean, al fincarles obligaciones a terceros, para que sean estos los que en relevo del obligado directo den cumplimiento a la obligación de pago, aún cuando la afectación económica se hace al patrimonio de este último.

La responsabilidad tributaria aparece como una figura que trae a escena a un deudor más, distinto del contribuyente, deudor que, al tener este carácter, aseguraría el cumplimiento de la obligación tributaria. El sujeto o deudor y el responsable de un crédito fiscal la mayoría de las veces se confunden en la misma persona, algunos

⁷¹ Pugliese, Mario, *Instituciones del derecho financiero*, 2ª ed., México, Porrúa, 1976, p. 170.

autores solo consideran a la responsabilidad tributaria como si fuese por deuda ajena.

De lo anterior se establece que el sujeto o deudor de un crédito fiscal, es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de maneras directa al pago de una prestación determinada por el fisco, por lo que se entendería que solo existiría un responsable tributario, pero la doctrina establece que el Código Fiscal de la Federación distingue cuatro clases diferentes de responsabilidad:

- Directa.
- Sustituta.
- Solidaria.
- Objetiva.

La responsabilidad directa.

La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal⁷².

El Código Fiscal de 1967 establecía que el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes esta obligada al pago de una prestación determinada a fisco federal.

Al sujeto pasivo principal se le denomina causante el cual es el obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza⁷³.

Será una responsabilidad directa cuando quien la genera sea la persona que dio origen o nacimiento al crédito fiscal.

Se puede distinguir en este tipo de responsabilidad tres clases⁷⁴:

⁷² Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 94.

⁷³ Jarach, Dino op. cit. p. 240.

- Cuando existe un solo responsable y en consecuencia toda la obligación es de él.
- Cuando existen varios responsables directos y cada uno de ellos tienen el deber de cumplir por el y por los demás, esto se da cuando dos o más personas estén obligadas al pago de una misma prestación fiscal por encontrarse en la situación que dio nacimiento al crédito. Ej. Los copropietarios.
- Cuando adquiere la responsabilidad directa por sucesión.

A esta responsabilidad también se le conoce como originaria o primitiva porque es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal, es por ello que se establece que la persona que tiene la responsabilidad ante el fisco es el deudor del verdadero crédito fiscal, las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudoras sino responsables.

Responsabilidad sustituta

La responsabilidad sustituta se presenta cuando la persona la adquiere no por el hecho de haber dado origen al crédito fiscal, "...sino porque la conoció o pasó ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo"⁷⁵.

Se basa solamente en la necesidad de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, como sucede percibiéndolo en su fuentes, por lo que se propone se le llame responsabilidad por control en la fuente del ingreso.

Las vías por las que opera la responsabilidad sustituta son las siguientes⁷⁶:

⁷⁴ Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p.95.

⁷⁵ Margain Manautou, Emilio, op.cit., p. 280.

⁷⁶ De la Garza Sergio Francisco, op. cit. p. 499.

- La retención indirecta es la que tiene lugar cuando el sustituto obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle se derecho de crédito.
- La cobranza indirecta: Este sistema consiste en que el legislador le impone al sustituto la obligación el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

Responsabilidad solidaria.

La responsabilidad solidaria se presenta cuando la persona sin haber dado nacimiento al crédito fiscal, voluntariamente o por disposición de la ley tendrá que responder de ese crédito fiscal, la cual es objetivo de la presente investigación, ya que lo que se pretende es que el contador público cuente con esta responsabilidad cuando por su falta de conocimientos, o por dolo no realice de una manera idónea su labor, perjudicando al contribuyente, la cual será analizada a fondo más adelante.

Responsabilidad objetiva.

Será objetiva en los casos de adquirientes de bienes que se encuentran gravados por el pago de contribuciones que no fueron cubiertas en su oportunidad por su anterior dueño. En este, supuesto no se presenta el elemento subjetivo de culpabilidad en sus dos especies: culpa o dolo, sino que "...el bien constituye la garantía objetiva"⁷⁷.

La responsabilidad objetiva hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir, que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para

⁷⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., México, Harla, 1995, p. 150.

evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad⁷⁸.

Por lo tanto deriva de la tenencia de bienes que están sujetos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivo la causación.

De igual manera en materia fiscal también se da la responsabilidad subjetiva, que toma como base al elemento subjetivo de culpabilidad, a lo que conoce como Responsabilidad Fiscal Penal.

De esta manera, dicha responsabilidad se presenta con motivo del incumplimiento de una obligación (Infracción fiscal), debiendo la autoridad administrativa imponer una multa, con motivo de ese Incumplimiento, o bien, por la comisión de un delito fiscal, siendo competente en este caso la autoridad judicial la que imponga las penas que correspondan a la comisión del delito. En estos dos casos, infracción fiscal y delito fiscal, el sujeto (contribuyente, responsable solidario y terceros) actúa con la intención de cometer el ilícito (dolo) o con la negligencia o falta de cuidado para evitar que se lleve a cabo el mismo (culpa).

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

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

Artículo 1º: "Las personas físicas o morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales

⁷⁸ Cfr. Carrillo Leyva Arturo Manuel, op.cit. p. 145.

de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

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

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

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

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

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

De lo anterior se deduce que la legislación mexicana engloba a todos los responsables de hecho dentro de la responsabilidad solidaria, independientemente que dichas responsabilidades tiene como origen diferentes vínculos y relaciones de tipo jurídico que el deudor directo de la obligación fiscal mantiene con terceras personas, por lo que dicha responsabilidad también tiene diferentes naturalezas y por tanto denominaciones.

Por lo tanto a pesar de que esto no es lo mas apropiado, Flores Zavala explica que se utilizo dicha terminología desde el Código Fiscal de 1966, para involucrar en la relación jurídica tributaria a terceros relacionados con el sujeto pasivo por deudo propio, no por la naturaleza de las relaciones jurídicas que lo originan, si no en el sentido de que el crédito podrá indistintamente, exigirse totalmente a una persona o a otra, de manera que se engloban dentro de esta expresión genérica las diversas clases de responsabilidades que se han mencionado, es pues importante tener presentes las características que concurren en cada clase para poder distinguir una de la otra dentro de los que establecen las leyes fiscales⁷⁹.

Antes de entrar al estudio de lo que nuestra ley considera responsabilidad solidaria en materia fiscal entraremos al estudio de la mancomunidad y la solidaridad en el derecho común, que nos darán las bases de nuestro objeto de estudio, encontrado las principales semejanzas y diferencias entre ellas

2.2.2. Mancomunidad y Solidaridad en el Derecho Común.

El artículo 1984 del Código Civil para el Distrito Federal establece que existe mancomunidad cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe mancomunidad.

La simple mancomunidad de deudores o de acreedores no hace que cada uno de los primeros debe cumplir íntegramente la obligación, ni da derecho a cada uno de los segundos para exigir el total cumplimiento de la misma. En este caso el crédito o la deuda se considerarán divididos en tantas partes como deudores o acreedores haya y cada parte constituye una deuda o un crédito distinto unos de otros, en donde las partes se presumen iguales a no ser que se pacte otra cosa o que la ley disponga lo contrario.

⁷⁹ Cfr. Flores Zavala Ernesto, op. cit. p. 105.

“La mancomunidad simple es considerada como una obligación compleja ya que existen uno varios acreedores frente a varios deudores o a la inversa, varios acreedores frente a uno o varios deudores, en donde la deuda puede dividirse entre todos los deudores y el crédito entre todos los acreedores”⁸⁰.

Ésta es considerada inconveniente para el acreedor, el cual se ve precisado a perseguir a cada uno de los deudores para obtener el pago total del crédito, por ello es frecuente que el acreedor les exija que se obliguen solidariamente al pago.

Al respecto, el Licenciado Ernesto Gutiérrez y González hace la siguiente clasificación de la mancomunidad:

- a) Activa, cuando hay pluralidad de acreedores y un solo deudor.
- b) Pasiva, cuando hay pluralidad de deudores y un solo acreedor.
- c) Mixta, cuando hay pluralidad de acreedores y deudores simultáneamente⁸¹.

Así mismo, es necesario citar la reflexión del mismo autor sobre las consecuencias de la mancomunidad, respecto al hecho de que cada parte constituya una deuda o crédito diversos:

- a) Si uno de los deudores resulta insolvente, su parte en la deuda no tiene que ser cubierta por los demás deudores, si no que la soportan los acreedores.
- b) Si un deudor se constituye en mora, ello sólo le afecta a él, pero no a los demás.
- c) Si en el contrato se pactó una cláusula penal, no la paga sino el codeudor que incurre en mora, y ello en la parte proporcional que le corresponde.

Como veremos más adelante, las disposiciones de derecho positivo en México no dan oportunidad a constituir obligaciones fiscales mancomunadas, ya que una vez

⁸⁰ Bejarano Sánchez Manuel, p. 423.

⁸¹ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, 12ª ed., México, Porrúa, 1997, p. 921.

creada una obligación de este género, no es dable dividirla entre los posibles sujetos pasivos que aparezcan en la relación jurídica tributaria, si no que ésta será indivisible.

La solidaridad es una modalidad de las obligaciones, caracterizada por la existencia de sujetos múltiples que pueden exigir o deben cumplir la prestación en su integridad, sea por haberlo convenido así o porque la ley lo imponga⁸².

La consecuencia de la simple mancomunidad, consistente en la división de la deuda entre los coacreedores y los codeudores, no se presenta en la solidaridad, ya porque las partes han querido convenir en la unidad del pago, o bien porque el legislador ha decidido imponer esa solidez en el pago para beneficiar al acreedor.

Por lo tanto la solidaridad tiene dos posibles fuentes: la primera, la voluntad en donde los deudores o los acreedores acuerdan hacerse cargo de la totalidad de la obligación, del cobro de la misma respectivamente y la segunda, la ley. Por eso es que hay solidaridad convencional y solidaridad legal.

Por otra parte, la solidaridad puede ser activa, cuando hay varios coacreedores y cualquiera de ellos puede cobrar el todo, o pasiva si hay varios codeudores sobre los que pesa el deber de pagar el todo. Podría, además, agregarse la mixta cuando hay varios codeudores frente a varios coacreedores solidarios.

En resumen, ya provenga de la voluntad de las partes o de la disposición legal, resulta que el grupo de codeudores constituye un auténtico ente colectivo, un consorcio; y lo mismo debe decirse del grupo de coacreedores en la solidaridad convencional (no existe solidaridad legal activa, sino sólo pasiva o de codeudores).

⁸² Cfr. Bejarano Sánchez Manuel, op. cit., p 425.

Existen algunos principios que rigen los efectos de la solidaridad:

1. Los copartícipes constituyen un consorcio (del latín *consortium*: participación con otro u otros en la misma suerte). El consorcio de acreedores y el consorcio de deudores.

2. La unidad de objeto. Los codeudores han convenido entregar una sola prestación al acreedor común, o bien los coacreedores han convenido en recibir una sola prestación del deudor común. Esto significa que la obligación tiene un solo y único objeto.

3. La pluralidad de vínculos, pero, además, y pese a la unidad de objeto, cada uno de los codeudores está enlazado con el acreedor común mediante un vínculo particular, por lo cual hay una pluralidad de vínculos.

Esto significa que la liga que enlaza a cada uno de los codeudores con el acreedor puede estar sujeta a diversas modalidades y sometida a distintas circunstancias de origen, por tanto, la obligación de uno de los codeudores solidarios puede estar sujeta a plazo; la de otro, ser pura y simple y la de un tercero, estar sometida a condición suspensiva. Por otra parte, alguna de ellas pudo haber sido concertada con vicios de origen (por un incapaz o por alguien que se encontraba bajo el influjo del error o la violencia), mientras los demás vínculos, las obligaciones de los otros codeudores, fueren perfectas.

De la misma manera, uno de los codeudores pudo someter su obligación a una condición suspensiva y, varios otros, a plazo suspensivo, etc., cada vínculo puede ostentar sus propias modalidades e imperfecciones, sin desvirtuar las demás ni la fuerza general de la relación colectiva.

Dentro de la solidaridad se encuentran dos tipos de relaciones las cuales producen numerosas consecuencias jurídicas.

- a) La relación principal que es que enlaza a los coacreedores con los codeudores, llamada relación principal.
- b) Las relaciones internas también llamadas subyacentes o relaciones de distribución de la deuda o el crédito, las cuales vinculan, ya a los coacreedores entre sí, o bien a los codeudores entre sí.

Esa relación fue formada:

- Por el acuerdo íntimo que tomaron (solidaridad convencional), para constituir un crédito solidario (activa) o asumir una deuda solidaria (pasiva), así como para distribuirse y dividir entre sí el crédito o la deuda, después del pago, en proporción al interés de cada uno, o
- Por la parte que tomaron en el hecho ilícito, en que uno o varios de los deudores incurrieron en el caso de la solidaridad legal.

La relación es subyacente, pues reposa en el trasfondo del vínculo jurídico principal acreedores-deudores y sólo aflora al primer plano después de que este vínculo se extingue por el pago u otra forma liberatoria similar que implique algún sacrificio del deudor *solvens*. Es, entonces, después del pago cuando surge a primera línea esa relación interna, en la cual los acreedores se distribuirán, conforme a su interés, el monto del crédito pagado, o los deudores se repartirán el importe de la deuda, cooperando a ella y restituyendo al codeudor *solvens* la parte proporcional del pago que corresponda a la responsabilidad de cada uno. Los efectos de esta relación interna o subyacente se consagran en las siguientes normas:

Efecto de la relación principal.

1. El primer efecto es que cualquiera de los acreedores puede exigir el pago total del crédito, y, paralelamente, cualquiera de los codeudores debe cumplir con el total de la deuda. El deudor debe todo y es acreedor del todo. La solidaridad, es una vinculación en la que no existen partes.

El Código Civil para el Distrito Federal establece que 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 reportan la obligación de prestar, cada uno de por sí y en su totalidad, la prestación debida.

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

2. El pago hecho a cualquier acreedor extingue el crédito; el pago hecho por cualquier deudor hace lo mismo. El deudor solvens el deudor que paga, puede elegir libremente al coacreedor que desee para pagarle, a excepción de que hubiere sido ya demandado de pago, caso en el cual deberá solventar la deuda al demandante.

El pago hecho a uno de los acreedores solidarios extingue totalmente la deuda.

El deudor de varios acreedores solidarios se libera pagando a cualquiera de éstos, a no ser que haya sido requerido judicialmente por alguno de ellos, en cuyo caso deberá hacer el pago al demandante.

3. Los actos conservatorios que realice cualquiera de los acreedores benefician a todos los demás y, por su parte, los actos defensivos, de cualquiera de los deudores, también benefician a los demás de su especie:

Cualquier acto que interrumpa la prescripción en favor de uno de los acreedores o en contra de uno de los deudores, aprovecha o perjudica a los demás.

Por su parte, la defensa exitosa que hiciere en juicio uno de los codeudores, al oponer las excepciones comunes a todos, favorece a los demás.

4. Los actos liberatorios efectuados por cualquier coacreedor perjudican y son oponibles a los demás de su especie; esto es, si alguno de ellos remite la deuda, o la nova, compensa o confunde, el crédito se extingue para todos paralelamente, los actos perjudiciales de uno de los codeudores dañan y repercuten en los demás del consorcio: como cuando uno de ellos destruye culpablemente el objeto de la obligación y surge a cargo de todos la obligación de indemnizar los daños y perjuicios, o si alguno deja de oponer las excepciones pertinentes y resulta condenado, todos deberán pagar; lo mismo que si un codeudor incurre en mora: todos serán responsables.

El acto perjudicial de un codeudor perjudica a los demás obligados con él y el acto dañino de un coacreedor también repercute en los demás de su especie. Este efecto tiene su explicación en el mismo principio de que cada uno forma parte de un consorcio. Así, todos los miembros de cada grupo corren la misma suerte de los demás.

5-El vínculo de cada uno de los coacreedores puede estar sujeto a modalidades diversas o presentar características o vicisitudes distintas. A su vez, el vínculo que ata a cada uno de los codeudores puede estar afectado por distintas complicaciones o padecer vicios o imperfecciones varias. Así, el codeudor solidario podrá oponer a cada coacreedor las excepciones que le sean personales: "El deudor solidario sólo podrá utilizar contra las reclamaciones del acreedor, las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación y las que le sean personales".

Ello demuestra que la obligación solidaria se integra en una serie de relaciones jurídicas que enlazan a cada uno de los sujetos con la otra parte. Es el principio de la pluralidad de vínculos el que explica tales consecuencias.

Efectos en las relaciones internas o subyacentes (en la distribución de la deuda)

Además del vínculo jurídico establecido entre las partes acreedora y deudora, que se agota en el cúmulo de efectos complejos antes examinados, en el seno de la parte acreedora, de la parte deudora o de ambas existen relaciones internas a las que podríamos calificar como subyacentes, ya entre los coacreedores entre sí, ya entre los codeudores entre sí.

Por lo que respecta a la parte acreedora

El acreedor que hubiese recibido todo o parte de la deuda, o que hubiese hecho quita o remisión de ella, queda responsable a los otros acreedores de la parte que a estos corresponda, dividido el crédito entre ellos (art. 1992 del C.C.D.F).

El acreedor que recibió el pago deberá distribuirlo entre los demás acreedores en proporción a su interés en el crédito. Igualmente, deberá responder ante ellos si perdonó la deuda, la novó, compensó o efectuó confusión (al concentrar en su persona las dos calidades de acreedor y deudor).

En lo que concierne a la parte deudora:

El deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otros codeudores la parte que en ella les corresponda.

Si el negocio, por el cual la deuda se contrajo solidariamente no interesa más que a uno de los deudores solidarios, éste será responsable de toda ella a los otros codeudores.

El deudor solidario es responsable para con sus coobligados si no hace valer las excepciones que son comunes a todos.

Si la cosa debida se pierde por culpa de uno de los codeudores, éste deberá responder de ella frente a los demás coobligados, El deudor que pagó (*solvens*) tiene

la facultad de repetir contra los demás codeudores, para recobrar de ellos su parte en la distribución de la deuda, o bien, responde frente a ellos si omitió defender el común interés de ellos, o incurrió en la destrucción culpable de la cosa debida.

2.2.3. Concepto Responsabilidad Solidaria en el Derecho Fiscal.

Como ya quedo establecido anteriormente nuestra legislación mexicana tributaria vigente, reconoce dos tipos de responsabilidad: directa y solidaria, al ya haberse analizado la primera, ahora se entrara al estudio de la segunda, siendo fundamental para el desarrollo de la presente investigación.

“Se denomina responsabilidad solidaria fiscal a la obligación que tiene una persona física o moral, de cubrir al pago de una contribución, cuando le sea requerido a nombre o por cuenta del sujeto que realizo el hecho imponible y genero el tributo, la obligación se origina por así preverlo la ley o por asumir esta carga en forma voluntaria ante la autoridad fiscal”⁸³.

“Responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesorias (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 conducta ilícitas”⁸⁴.

La responsabilidad solidaria tiene como características:

1º Que la ley establece, por lo regular cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones, pero en algunos casos muy específicos es voluntaria.

⁸³ Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, 4ª ed., México, Editores Taxxxx, 2004, tomo III, p.240.

⁸⁴ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal*, México, Porrúa, 2000, p.227.

2º Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley.

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

De tal suerte, que estas personas tendrán bajo su cargo la obligación de cuidar que los contribuyentes cumplan cabal y puntualmente con las obligaciones fiscales que tengan bajo su cargo, ya que de no hacerlo así tendrán que responder de manera solidaria con el contribuyente del incumplimiento de obligación fiscal y por la posible comisión de un delito fiscal.

Esta figura da la posibilidad de que el acreedor pueda hacer efectivo el crédito fiscal a cualesquiera de los deudores, por lo tanto el erario público puede operar a su libre arbitrio, por ejercitar la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los sujetos, según convenga a su mejor interés⁸⁵.

Al respecto la suprema corte de justicia de la nación ha establecido lo siguiente:

Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 205-216 Primera Parte, Página: 31, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

CREDITO FISCAL. INTERES JURIDICO DEL DEUDOR SOLIDARIO.

La figura jurídica de deudor solidario tiene, como nota característica, el que, por voluntad del legislador, la autoridad tributaria quede facultada

⁸⁵ Cfr. Arrijo Viscaino, Adolfo, op.cit., p. 186.

para exigirle al igual que al deudor o causante principal del impuesto, el cobro total del débito fiscal, sin importar que el hecho generador del gravamen sea atribuible al sujeto pasivo principal; de suerte que este tipo de deudores "por deuda ajena", según los denomina la doctrina jurídica, al quedar vinculados con la autoridad fiscal y asumir el carácter de obligados, así sea con la nota distintiva de solidarios y precisamente por encontrarse amenazados en su patrimonio, tienen la facultad de buscar la liberación de su adeudo y, consecuentemente, es manifiesto el interés jurídico que les asiste para acudir en demanda del amparo y protección de la Justicia Federal.

Amparo en revisión 3401/85. Banco Internacional. S.N.C. 3 de septiembre de 1986. Mayoría de dieciocho votos. Disidente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Secretario: Alfredo Villeda Ayala.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 157-162, página 117. Amparo en revisión 1501/75. Banco Nacional de México, S.A. 27 de abril de 1982. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mario G. Rebolledo F. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

La figura de la responsabilidad solidaria algunas veces resulta poco entendible, porque como es posible que el legislador establezca en las leyes tributarias, la posibilidad de que un tercero ajeno a la relación jurídica fiscal, tenga la obligación de cubrir con su propio patrimonio una carga de esa naturaleza, pero la razón se encuentra en que para el adecuado funcionamiento de la organización social en la que nos desarrollamos, es indispensable que al ente al que se le confiere el poder de organización, de administración y distribución de los recursos, de impartición de justicia y de la definición de las normas las cuales se deben sujetar para una adecuada convivencia, le dotemos de un patrimonio mediante la aportación de nuestras contribuciones. De ahí que la función pública y las leyes que norman la actividad financiera del Estado tienen la característica de ser de orden público e interés general, es decir, que están por encima del interés particular de los miembros de la comunidad, porque a todos nos interesa que a través de dicha función y en aplicación de las leyes fiscales, se disponga de los elementos necesarios para la

satisfacción de las necesidades colectivas, como instrumento para alcanzar el anhelado bien común.

2.2.4. Análisis del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Responsables solidarios conforme artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se clasifican en:

Retenedor. Es aquel que es responsable de las retenciones que se le deben de realizar al trabajador, las cuales debe de enterar al fisco (fracción I).

Recaudador. Es aquel que la ley le establece la obligación de recaudar impuestos a los sujetos que se hayan colocado en la situación jurídica o de hecho, para que con posterioridad los entere al fisco, tal como el notario que deberá de recaudar el impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles (fracción I).

Voluntario. Es aquel que manifiesta su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria, pero una vez manifestada y aprobada por el fisco, se encuentra obligado a cumplir con ella, también entran dentro de este tipo de responsables solidarios aquellos terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de los bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado (fracciones VII y IX).

Por responsabilidad objetiva. Son aquellos adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubiesen causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma (fracción IV). Se persigue el objeto y se adquiere el adeudo tributario.

Por representación legal. Son aquellos que por el hecho de actuar en nombre del contribuyente la ley, los responsabiliza solidariamente tales como:

- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente hasta por el monto de estos pagos, tales como el representante de negociaciones en copropiedad, o la empresa fiduciaria en los fideicomisos que realicen actividades empresariales.

- Los liquidadores o los síndicos por aquellas contribuciones que debieron pagarse durante la liquidación o quiebra y por aquellas que se hayan generado durante su gestión.

- Las personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, respecto de las contribuciones que se hayan causado o no hayan sido retenidas durante su gestión, así como las que se debieron enterar y pagar por la persona moral durante la misma; solo por la parte del interés fiscal que no alcance garantizarse con los bienes de personal moral, cuando:

- a) La persona moral no se encuentre dada de alta en hacienda.

- b) No presente cambio de domicilio fiscal siempre que dicho cambio se presente después de iniciarse las facultades de comprobación y antes de que se haya notificado la resolución determinante, o entre ésta y el cumplimiento de la misma.

- c) Cuando no se lleve contabilidad, se oculte o la destruya.

- Los representantes de personas no residentes en el país con cuya intervención ésta efectúe actividades por las que se deba de pagar contribuciones hasta por el monto de dichas contribuciones (fracción V).

- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado (fracción VI).

- Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta el monto de estos (fracción VII).
- Los socios y accionista respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, solo en la parte del interés fiscal que no pueda ser garantizado por la persona moral, siempre y cuando ésta no esté dada de alta en hacienda, cuando no de el aviso de cambio de domicilio o cuando no lleve contabilidad o la oculte o la destruya y solo por el monto de sus aportaciones. (fracción X)
- 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, 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 conste el pago del impuesto correspondiente (fracción XI).
- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esa última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión (fracción XII).
- Las empresas con residencia en México o los residentes en el extranjero, que cuentan con establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por permitir el uso y goce de bienes así como por la transformación de bienes, hasta por el monto de dicha contribución (fracción XII).

- Personas que reciben servicios profesionales subordinados o independientes de extranjeros, cuando dichos servicios sean cubiertos en el extranjero, hasta por el monto del impuesto causado (fracción XIII).

Dicha obligación se eximirá si el responsable solidario presenta aviso dentro de los 15 días siguiente a aquel en que el extranjero comience a prestar sus servicios, señalando el domicilio de éste, manifiesten que desconocen el monto de las percepciones pagadas y lo acompañen con constancia firmada por dicho residente en el extranjero en la que manifieste que se asume la responsabilidad sobre el impuesto que derive por la percepción de dichos ingresos.

- Sociedades que administran o los propietarios de los inmuebles que administren el tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas (fracción XIV).

- Los asociados en la sociedad en participación respecto de las contribuciones que se hubiesen causado en relación con las actividades por el asociante mediante la asociación en participación cuando tenían tal calidad solo en la parte del interés fiscal que no pueda ser garantizado por la sociedad, siempre y cuando la asociación no esté registrada en el Registro Federal de Causantes, no presente cambio de domicilio, y no se lleve la contabilidad o se destruya o se oculte (fracción XV).

Dentro de esta responsabilidad solidaria la regla general es que esta la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron, aunque algunos casos esta responsabilidad es asumida mediante manifestación expresa del tercero.

Como se podrá observar la ley no establece una responsabilidad solidaria para los contadores públicos, que a pesar de que su labor es ayudar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no se considera como tal, por lo que el

objetivo de la presente investigación es que se adicione una fracción al mencionado artículo del Código Fiscal de la Federación para considerarlo como tal cuando por un incumplimiento de sus obligaciones como profesionista, responda ante el fisco como si el hubiese causado la contribución.

2.2.5. Efectos Jurídicos de la Responsabilidad Solidaria Tributaria.

Debe distinguirse el aspecto material del meramente formal de la solidaridad⁸⁶.

En el aspecto material, la solidaridad sustantiva significa que cada deudor tiene la obligación del pago íntegro de la prestación fiscal, y por tanto, que el acreedor puede, a su elección, dirigirse a cualquiera de los deudores para exigir el pago, íntegro o parcialmente, simultáneamente o de manera sucesiva, así como el pago realizado por uno de los deudores libera a todos los demás frente al acreedor común.

Por lo que se refiere a la solidaridad en el aspecto formal, son análogas a las que se han indicado para el derecho material, habida cuenta del diverso campo de aplicación. Cada uno de los obligados debe cumplir, por tanto, los deberes formales impuestos por la ley o por la autoridad financiera, la cual puede dirigirse, a su elección, contra cualquiera de ellos.

El cumplimiento por parte de uno no libera a los otros, a menos que se trate de prestaciones, respecto a las cuales la persona de uno o de algunos de los obligados ofrezca un interés singular para la administración financiera. Por lo que se refiere, finalmente, a las consecuencias derivadas del incumplimiento, es claro que recaen sobre todos ellos que han vulnerado el precepto financiero.

⁸⁶ Cfr. De la Garza, Sergio, Francisco, op. cit., p.1003.

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

De acuerdo con lo anterior, la responsabilidad solidaria comprenderá además sus accesorios con excepción de las multas.

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

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

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

Para que la Autoridad Fiscal pueda fincar responsabilidad solidaria a un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, es menester que la misma dicte su

resolución administrativa reuniendo los requisitos establecidos en el artículo 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que constituye un acto de molestia, además de que se debe señalar la causa legal de la responsabilidad de conformidad.

De esta manera los requisitos que deberá contener toda resolución administrativa dictada por la autoridad, en la que se determine responsabilidad solidaria debe contener constar por escrito, emitida por autoridad competente, fundado y motivado, expresando la resolución, objeto o propósito de que se trate, firmada por el funcionario competente, y de ser posible el nombre o nombres de las personas a las que permitan su identificación, además de señalar la causa legal de la responsabilidad.

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

Es por ello necesario que al momento en que la ley considere al contador público como responsable solidario, se le otorgue ciertas facultades, para que coadyuve con la autoridad a vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, teniendo así la posibilidad de no caer en ningún tipo de irregularidad que lo conlleve a responder con su patrimonio del Crédito Fiscal.

2.2.6. Las Principales Coincidencias y Diferencias que se Identificaron entre la Concepción de la Responsabilidad Solidaria en Materia Común y la Fiscal.

La responsabilidad solidaria en materia fiscal encuentra sus bases en el derecho común, encontrando así algunas coincidencias entre ambas figuras jurídicas, pero a pesar de ello se observan algunas diferencias entre ellas, siendo las siguientes:

Coincidencias:

- En primer lugar, en ambos casos se reconoce a una pluralidad de deudores.
- Por otra parte, en ambas figuras jurídicas la obligación a cargo de los deudores no es divisible entre ellos, como sucede en la mancomunidad en materia civil.
- También existe coincidencia en las figuras de solidaridad de deudores, en el ámbito de las dos ramas del Derecho que ocupan nuestra atención, en cuanto que el acreedor podrá escoger al deudor, de entre los solidarios, que deberá cubrir el crédito.
- Tanto para el Derecho Tributario como para el Derecho Civil, la responsabilidad solidaria debe derivar de la voluntad de los sujetos pasivos, o bien, y casi exclusivamente en el caso del primero, por una disposición legal.

Diferencias

- En materia civil, el deudor solidario que cubra en su totalidad el crédito adeudado, tiene por ley derecho a exigir de los otros deudores la parte que en

ella les corresponde, en tanto que en materia fiscal, sus leyes no prevén esta posibilidad, lo que obliga a aquel a hacer uso del Derecho Común para tal efecto, invocando supletoriedad tal y como lo establece el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.

- Una diferencia que se desprende de la figura de responsabilidad solidaria en las dos ramas de derecho, es que en la civil, los deudores solidarios por regla general asumen tal responsabilidad mediante la manifestación de su voluntad contenida en un convenio o contrato, por lo que se conocen de inicio los alcances y consecuencias de esa responsabilidad; en tanto que en materia fiscal, salvo en el caso de que un tercero asuma responsabilidad solidaria mediante una manifestación expresa de voluntad, en todos los demás supuestos el tercero asume la obligación solidaria por disposición de la ley de la materia, resultando que en muchos casos desconoce tal situación, o bien, no depende de un acto u omisión de su parte para que se materialice la responsabilidad solidaria a su cargo.
- Otra diferencia que se observa de las dos figuras jurídicas en análisis, consiste en que en materia civil se da la posibilidad de que exista la solidaridad activa, es decir, que exista pluralidad de acreedores, en tanto que en materia fiscal existe sólo un acreedor en la relación jurídica fiscal, el fisco.

Con lo que se concluye que el contador público tiene un tipo de responsabilidad civil subjetiva, por lo que tendrá el deber de reparar el daño ocasionado al contribuyente que lo contrato, por el mal ejercicio de su profesión; y una vez ya determinada las diferentes causas y efectos de la responsabilidad solidaria, es necesario establecer cuales el papel de dicho profesionista dentro de la relación jurídica tributaria, por lo que en el siguiente capítulo se analizará los requisitos legales y éticos del mismo, así como cual es su intervención en el cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto formales y sustantivas de las personas físicas y morales.

CAPÍTULO III

EI CONTADOR PÚBLICO

3.1. El Ejercicio de la Profesión del Contador Público.

En el presente capítulo tiene como finalidad el análisis de la figura del contador público que es una de las variables de la presente investigación, ya que es precisamente a estos profesionales a los que se les pretende imponer una responsabilidad solidaria, cuando por falta de conocimientos técnico contables o por dolo, no cumpla con su función, y los contribuyentes vean afectada su esfera jurídica por causas ajenas a ellos.

Por lo tanto se podrá especial atención en los principios tanto técnicos, como éticos, en los cuales se debe basar el ejercicio de esta profesión, ya que la necesidad social que cubre es importante por que a la larga se traduce en una mayor recaudación, para que el Estado tenga los ingresos suficientes para destinarlos al gasto público y así poder satisfacer de una manera adecuada las necesidades de la población, cumpliendo así su principal labor.

3.1.1. Antecedentes del la Figura del Contador Público.

A lo largo de la historia apreciamos que la actividad de la contabilidad es tan antigua como la propia civilización, pues entre los más antiguos escritos de la humanidad encontramos las cuentas de los Sacerdotes Sumerios en los años 3,000 a.C. aproximadamente, estableciéndose de esta manera dicha actividad como una forma muy elemental y primitiva de contabilidad, que con el correr de los años se convirtió en una base de estados financieros tanto internos como externos de la propia humanidad.

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

La Contaduría moderna tiene su antecedente más representativo en el descubrimiento de la partida doble ubicado en la Edad Media y considerado desde entonces como la esencia de la contabilidad.

La partida doble “consiste en la necesidad del propio hombre de conservar sus bienes y el debido aprovechamiento óptimo de los mismos, es decir, es el planteamiento contable en que se basa el método de registro y procesamiento de datos financieros y obtener de esta manera la información financiera deseada”⁸⁷.

“La evolución más importante de la contabilidad y de los contadores fue por el auge del comercio, sobre todo a causa de las cruzadas, emprendidas desde fines del siglo XI hasta finales del siglo XIII, que contribuye al engrandecimiento del comercio, principalmente en las ciudades italianas”⁸⁸.

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

Fue entonces en Venecia en 1581, cuando por primera vez se reconoce como ocupación especializada la de llevar registros de contabilidad al organizarse el primer

⁸⁷ Méndez Villanueva, Antonio, *Teoría y práctica de la contabilidad, primer curso*, México, U.N.A.M, 1999, p. 43.

⁸⁸ Niño Álvarez, Raúl, *Contabilidad intermedia I*, 6ª ed., México, Trillas, 2003, p 11.

Colegio de contadores, en el cual el solicitante debía pasar por un periodo de seis años como aprendiz de un contador y posteriormente someterse a un examen.

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

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

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

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

En específico se dice que a través de la influencia gubernamental se tuvo la idea de atestiguar a través de un experto en conocimientos contables el hacer auditorias independientes de los accionistas mediante un informe objetivo y

autónomo sobre lo que se había hecho con el dinero de dichos accionistas, esto a través de un resumen de los expertos en contabilidad.

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

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

Pero fue hasta 1901 cuando Justo Sierra como titular de la Instrucción Pública lanzo los requerimientos del desarrollo industrial en la educación, por lo que encomendó junto a Ezequiel A. Chávez, la creación de la profesión a Joaquín D. Casasus, nombrándolo Director de la Escuela Superior de Comercio y Administración, por lo que el proyecto de reorganización de la enseñanza comercial comprendió la estructura y cohesión de materias, así como clases prácticas que simularán las operaciones comerciales, industriales y bancarias, todo ello orientado a definir el perfil de una actividad que en su conjunto formará íntegramente a un nuevo profesionalista, el contador de comercio insigne precursor y antecedente del contador público⁸⁹.

Es importante mencionar que los estudios comerciales, que incluían tendencias de libros y contabilidad fiscal, se impartían como materias aisladas en la

⁸⁹ Cfr. Brito Milán, Ignacio, *Café contable*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2004, p 20.

Escuela Superior de Comercio y Administración (E.S.C.A), y otras escuelas y academias tanto en la Ciudad de México como en las Entidades Federativas.

Pero fue hasta el 7 de enero de 1905, que apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de la enseñanza comercial, donde se menciona la carrera a seguir la de contador de comercio, en la E.S.C.A., siendo el primer titulado de dicha carrera Fernando Diez Barroso.

Pero es hasta el año de 1926, la carrera de contador de comercio cambió a contador público, creando un gremio de profesionales satisfaciendo la necesidad social universal y constante que tienen personas y entidades de información financiera idónea para tomar decisiones, para cumplir con obligaciones legales, fiscales para ejecutar control sobre sus bienes, derechos o patrimonio.

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

3.1.2. Noción Conceptual de Contador Público.

Una vez determinada a través de la historia la importancia de la Contabilidad en nuestros días hasta alcanzar el rango de profesión, cumpliendo con ello una función social, se considera necesario, tener conocimientos generales de la Contabilidad, para poder entrar al estudio de las diferentes actividades en las que se puede desempeñar el profesional en cuestión.

Para tal efecto, esta rama del saber ha sido definida de múltiples maneras tal y como ha sucedido con las demás ramas sujetas a estudio, como lo son el Derecho, la Medicina, la Psicología y demás ciencias, que de acuerdo a los diferentes criterios de los grandes catedráticos es como se han ido formando los razonamientos conceptuales de éstas disciplinas.

Es así como se ha definido a la Contabilidad como "La ciencia que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afecten el patrimonio de los comerciantes individuales o empresas organizadas bajo la forma de sociedad mercantil"⁹⁰.

La Contabilidad en efecto es una cuestión de razón, toda vez que al analizar las cuestiones financieras de los contribuyentes se debe en primer término a los razonamientos que de la documentación financiera se haga, pero sin dejar a un lado y mucho menos sin quitarle peso a las cuestiones aritméticas⁹¹.

Lo anterior debido a que si un contador realiza sus estados financieros en base a la pura razón, las cuestiones aritméticas saldrían sobrando y la pura razón no llevaría a los fines deseados que son llevar a cabo los informes financieros de los contribuyentes de manera correcta para de esta manera deslindarse de toda clase de responsabilidad.

Así mismo, el Comité del Instituto Americano de Contadores Públicos ha definido a la Contabilidad como: "El arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de moneda las operaciones y hechos que son, en parte al menos de carácter financiero, así como de interpretar los resultados obtenidos"⁹².

La Contabilidad es la técnica que nos ayuda a registrar en términos monetarios, todas las operaciones contables que celebra la empresa,

⁹⁰ Freudenberg Sastrias, Marcos, *Contabilidad Primer Curso*, 20^a ed. Editorial, México, Esfinge, 1999. P. 9.

⁹¹ Cfr. Kane, Robert (coord.), *Manual del Contador Público*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Facultad de Comercio y Administración, 3^a ed., México, 2000. P. 9.

⁹² Ídem.

proporcionando, además, los medios para implantar un control que permita obtener una información veras y oportuna a través de los estados financieros así como una correcta interpretación de los mismos⁹³.

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

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

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

Así mismo, del concepto antes referido podemos establecer que existen diferentes tipos de actuación profesional de la contaduría o contabilidad, ya sea en el campo público o privado; estableciendo que un contador público es aquella persona física que ofrece sus servicios profesionales al público en general en tanto que el contador privado, es que limita sus servicios exclusivamente, o por lo menos en su mayor parte, a una persona o una empresa determinada por ser parte del personal de la misma, lo que no implica que por ello deje de realizar acciones de la contaduría en general.

En conclusión el contador público es un profesional que cuenta con los conocimientos científicos, técnicos y especializados en la rama de la contaduría, suficiente para prestar sus servicios independientes al público, tendientes a la sistematización, valuación, procesamiento y evaluación de información financiera, así como de su análisis, interpretación y comprobación.

De dicha definición encontramos los siguientes elementos:

⁹³ Cfr. Niño Álvarez, Raúl, op .cit. p. 15.

1.- El contador público debe ser un profesional en todo sentido de la palabra, reuniendo todos aquellos requisitos académicos (Titulo y Cédula Profesional), sociales (Basadas en su ética profesional), legales (Tipificadas en el artículo 25 de la Ley Reglamentaría del artículo 5 Constitucional) e intelectuales (Mostrando su capacidad satisfactoria en la materia);

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

a) Sistematizar.- Implementando y diseñando sistemas de información financiera

b) Valuar.- Determinando el valor monetario de obligaciones y el pago de las mismas, así como del patrimonio, de los ingresos, costos, gastos, utilidades y/o pérdidas, formulando los presupuestos financieros y fiscales;

c) Procesar.- Los estados financieros y declaraciones fiscales registrando, captando y clasificando las operaciones de carácter fiscal.

d) Evaluar.- Interpretando los estados e informes financieros.

e) Analizar.- Los informes financieros de manera genérica a fin de verificar la fidelidad y veracidad de los resultados obtenidos.

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

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

3.1.3. Características con las que debe contar el Contador Público

Para que el contador público cubra el perfil de ser un experto financiero y como tal autoridad profesional en el entorno económico y monetario de la obtención, aplicación y proyección de los recursos financieros de los sujetos de la economía; en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoría, finanzas y fiscal, a través

de la planeación, el análisis, la crítica, la interpretación y la investigación⁹⁴, es necesario que cuente con algunas características, habilidades, actitudes personales, conocimientos, así como que cumpla con los requisitos establecidos en la ley.

Características Generales del contador público: Son aquellos requisitos intelectuales que deben reunir todo profesionista que ejerce una determinada actividad profesional tales como la disposición y aptitud de comprender, captar, evaluar y aplicar sus conocimientos, así como tener siempre el hábito de estudiar.

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

Características Especificas del contador público: Son aquellas cualidades que se deben reunir para desarrollar su actividad de la mejor manera, de tal modo que exista motivación, imaginación, crítica, cooperación, análisis y adaptación dentro de la labor de trabajo.

Actitudes

- De servicio y compromiso en el aspecto social, profesional y personal
- De aprendizaje permanente
- De responsabilidad
- De análisis y reflexión
- De investigación
- Propositiva en su desempeño

⁹⁴ Facultad de Contaduría y administración, Universidad Nacional Autónoma de México [en línea] 2008, México, [consultado 20/01/2011] formato HTML, disponible <http://www.fca.unam.mx>.

Conocimientos

- Conocer las diferencias tendencias contables fiscales y financieras que se han desarrollado hasta la fecha, con base en la cultura organizacional de nuestro país y la globalización económica
- Aplicar las técnicas y normatividad contables, fiscales y financieras a los diferentes problemas de estas áreas
- Combinar el conocimiento de diversas disciplinas: Contabilidad, Administración, Derecho, Ética, Economía, Informática, Matemáticas, Psicología, Sociología para solucionar problemas de las entidades.

Habilidades

- Desarrollas una visión integral sobre los objetivos de los sujetos de la economía y sus estrategias.
- Aplicar los conocimientos adquiridos, en forma crítica, en el análisis e interpretación de los estados financieros
- Conducir grupos y participar en equipos multidisciplinarios para fundamentar la toma de decisiones financieras.
- Asesorar en materia contable, fiscal y financiera
- Diseñar procedimientos contables adecuados al cumplimiento de las distintas obligaciones de los sujetos de la economía
- Operar sistemas de cómputo y comunicación para el procesamiento de la información financiera acordes a los avances tecnológicos y a las disposiciones legales.
- Colaborar en la toma de decisiones, basándose en el análisis de la información financiera
- Desarrollar una actitud crítica que le permita aplicar los conocimientos adquiridos para llevar a cabo auditorias

- Manejar adecuadamente la metodología para realizar investigación fundamentar sus opiniones.
- Diseñar los métodos y procedimientos para el control interno de las organizaciones.

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

La ley determinará en cada Estado cuáles son las Profesiones que necesitan título y cédula profesional para su ejercicio así como las condiciones que deban de cumplirse para estar en la posibilidad de obtenerlos.

La Ley Reglamentaria del Artículo 5°. Constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones establece en el artículo transitorio único del 2 de enero de 1974, que profesiones necesitaran titulo para el ejercicio profesional, en tanto se expidan las leyes que regulen a cada una de estas, siendo las siguientes:

- Actuario
- Arquitecto
- Bacteriólogo
- Biólogo
- Cirujano dentista
- Contador
- Corredor
- Enfermera
- Enfermera y partera
- Ingeniero

- Licenciado en Derecho
- Licenciado en Economía
- Marino
- Médico.
- Médico Veterinario.
- Metalúrgico.
- Notario.
- Piloto aviador.
- Profesor de educación preescolar.
- Profesor de educación primaria.
- Profesor de Educación secundaria.
- Químico.
- Trabajador social.

Encontrando en este listado al contador, por lo que las personas que decidan realizar esta labor deberán cumplir con todos los requisitos para obtener el título y la cédula profesional que les permitirá ejercer dicha profesión.

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

Título profesional es el documento expedido por instituciones del Estado o descentralizadas, y por instituciones particulares que tenga reconocimiento de validez oficial de estudios, a favor de la persona que haya concluido los estudios correspondientes o demostrado tener los conocimientos necesarios de conformidad con la ley reglamentaria del artículo 5º Constitucional, y otras disposiciones aplicables.

Toda persona a quien legalmente se le haya expedido título profesional o grado académico equivalente, podrá obtener cédula de ejercicio con efectos de patente, previo registro de dicho título o grado.

La legislación de la Universidad Nacional Autónoma de México, en su Reglamento General de Exámenes, establece que en el nivel de licenciatura, el título se expedirá, a petición del interesado, cuando haya acreditado en su totalidad el plan

de estudios respectivo, realizado el servicio social y cumplido con alguna de las opciones de titulación.

En tanto que el Reglamento de Exámenes Profesionales de la Facultad de Contaduría y Administración establece que los alumnos deberán acudir al Departamento de Exámenes Profesionales para solicitar de éste el título, en la opción de titulación elegida, para lo cual deberán cumplir con los siguientes requisitos generales⁹⁵:

- a) Haber acreditado todas las asignaturas del plan de estudios que corresponda a su licenciatura.
- b) Haber cumplido con el servicio social, conforme a lo establecido en la Legislación Universitaria, lo que se comprobará con la entrega de la constancia expedida por la Dirección General de Orientación y Servicios Educativos.
- c) Para las generaciones del año 1993 y posteriores, presentar constancia de comprensión de lectura del idioma inglés expedidas por el Centro de Enseñanza de Lenguas Extranjeras (C.E.L.E) de la U.N.A.M., o por la propia Facultad (no será necesario presentar dicha constancia si se encuentra acreditada en la historia académica).
- d) No adeudar material bibliográfico de la Biblioteca Central y biblioteca de esta Facultad para el trámite de expedición de título y cédula profesional.

En tanto que el Reglamento de Titulación Profesional del Instituto Politécnico Nacional establece que se otorgará título profesional a quien demuestre ser pasante habiendo acreditado todas y cada una de las asignaturas que correspondan al plan de estudios cursado, además de liberado el servicio social.

El Ejecutivo Federal, previo dictamen de la Dirección General de Profesiones, por conducto de la Secretaría de Educación Pública, y oyendo el parecer de los

⁹⁵ Ídem

colegios de profesionistas y de las comisiones técnicas, que se organicen para cada profesión, establecerá los límites para el ejercicio de las mismas profesiones a través de la expedición de reglamentos de cada una de ellas.

La D.G.P. que es el órgano encargado de la vigilancia del ejercicio profesional, siendo la conexión entre el Estado y los colegios de profesionistas, la cual tiene la facultad de expedir al interesado la cédula personal correspondiente, con efectos de patente para el ejercicio profesional y para su identidad en todas sus actividades profesionales.

Por lo tanto una vez obtenido el título profesional de contador o licenciado en contaduría deberá solicitar su cédula profesional de nivel licenciatura ante este Órgano Desconcentrado de la S.E.P. para lo cual deberá presentar la siguiente documentación:

1. Acta de nacimiento o carta de naturalización.
2. Clave Única de Registro de Población (CURP).
3. Certificado de bachillerato.
4. Certificado de estudios profesionales.
5. Constancia de liberación de Servicio Social expedida por la institución que le otorgó el título profesional.
6. Acta de examen profesional o constancia de que no es exigible dicho examen.
7. Tres fotografías recientes, tamaño infantil en blanco y negro con fondo blanco, en papel mate con retoque de frente.
8. Título profesional.
9. Recibo de pago de derechos federales de \$889.00⁹⁶.

⁹⁶ Secretaría de Educación Pública [en línea] 2011, México, [consultado 24/01/2011] formato HTML, disponible en http://www.sep.gob.mx/es/sep1/Nivel_Licenciatura.

Una vez terminado estos tramites el contador público esta autorizado para el ejercicio de su profesión, donde deberá observar ciertas reglas y procedimientos, los cuales constituyen los principios fundamentales de la contabilidad para llevar el registro de operaciones y conocer la situación económica del negocio determinando las ganancias y/o pérdidas que se hubieren realizado, formulando así lo que se conoce como estados financieros⁹⁷.

3.1.4. Principales Actividades del Contador Público.

Los profesionales dedicados a la contaduría tienen una amplia gama laboral, los cuales pueden servir mejor a su clientela si toman en cuenta la importancia de su profesión, sus obligaciones y oportunidades, y en términos más sencillos, de la forma de adaptarse a las actividades de la sociedad a la cual presta sus servicios.

Los contadores públicos en general pueden trabajar de una manera pública o privada, entendido esto por la cantidad de personas a la que prestan sus servicios, por lo tanto serán ocupaciones privadas cuando se dedican a llevar la contabilidad de una sola persona incluyendo a las dependencias de Estado aunque en estricto derecho se encuentre realizando una actividad publica, en tanto que los contadores públicos son los que laboran para una gran cantidad de clientes aunque laboren para particulares; dichas labores pueden realizarse a través de un contrato de prestación de servicios recibiendo el pago se sus respectivos honorarios, o subordinarse a una relación laboral recibiendo un salario por su trabajo.

3.1.4.1. Como Prestador de Servicios Profesionales y como trabajador.

El artículo 24 de la Ley de Reglamentaría del articulo 5° Constitucional establece por ejercicio profesional a la realización habitual a titulo oneroso o gratuito de todo acto, o la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión, aunque sólo se trate de simple consulta o la ostentación de carácter del profesionista por

⁹⁷ Freudenberg Sastrias, Marcos, op. cit. p. 9.

medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o de cualquier otro modo. Así mismo establece que no se reputará ejercicio profesional cualquier acto realizado en los casos graves con propósito de auxilio inmediato.

El contador público al prestar sus servicios profesionales debe reunir determinadas características y requisitos para con su cliente, siendo éstos los referentes a los artículo 5 constitucional y su ley reglamentaria, así como lo establecido en el artículo 2606 al 2615 del Código Civil para el Distrito Federal de aplicación supletoria a la materia mercantil, pudiéndose aplicar además las disposiciones relativas al contrato de mandato.

El Contrato de Prestación de Servicios “es un contrato por el que una persona llamada profesionista o profesor se obliga a prestar determinados servicios que requieren una profesión técnica y a veces un título profesional a otra persona llamada cliente que se obliga a pagarle una determinada retribución llamada honorario”⁹⁸.

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

Por lo tanto dicho profesional al contar con su título profesional emitido por una institución autorizada para ello, y con cedula profesional garantiza que cuenta con los conocimientos necesarios para el ejercicio de dicha profesión ayudando a las personas físicas y morales en la contabilidad y por ende en la mejor toma de decisiones en materia financiera.

El contador público debe de observar siempre y en todo momento buenas relaciones para con su cliente, debiendo:

1. Comprender las necesidades del cliente;
2. Sugerir y aplicar soluciones concretas;

⁹⁸ Sánchez Medal, Ramón, *De los contratos mercantiles*, 12ª ed., México, Porrúa, 1993, p. 322.

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

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

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

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

Siempre que un profesional no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar oportunamente a la persona que lo ocupe, quedando obligado a satisfacer los daños y perjuicios que se causen, cuando no diere aviso con oportunidad.

El que preste servicios profesionales es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, pero con la presente investigación se pretende que el contador público no solo sea responsable de los daños y perjuicios ocasionados al

contribuyente, si no que este se encuentre obligado por la legislación fiscal al pago de los créditos fiscales o de las multas impuestas a estos por las autoridades, cuando esta situación sea una consecuencia directa de su mala labor como profesional.

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

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

Es Bilateral o sinalagmático⁹⁹.- Toda vez que ambas partes se obligan, por un lado al préstamo de un servicio profesional determinado y al pago de una contraprestación en moneda denominadas honorarios por el otro.

Es Oneroso.- En virtud de que se generan beneficios y gravámenes recíprocos.

Es Principal.- Al ser un contrato que para su perfeccionamiento no requiere de otro accesorio.

Es de Tracto Sucesivo.- Toda vez que las obligaciones se cumplen a través del tiempo, siendo pocas veces instantáneo.

Así mismo para el perfeccionamiento del contrato en cuestión, se requiere además de elementos esenciales y elementos de validez, que de acuerdo al artículo 1194 del Código Civil para el Distrito Federal, los elementos de existencia son:

I. Consentimiento

II. Objeto que pueda ser materia del contrato.

⁹⁹ Bejarano Sánchez, Manuel, op. cit. p. 31.

Consentimiento.- Es un aspecto *intuitu personae*, es decir, un fenómeno subjetivo del individuo que lo impulsa a exteriorizar el acto jurídico que desea celebrar. Esta figura tiene como elementos la oferta y la aceptación.

En este contrato de prestación de servicios el consentimiento se perfecciona porque el profesional ofrece sus conocimientos técnico contables para ayudar a una persona física o moral, a realiza, revisar, determinar, etc., la contabilidad de sus operaciones financieras o mercantiles, aceptando éstos sus servicios ya sea por escrito, verbalmente o por signos inequívocos.

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

El objeto lo podemos clasificar en: objeto directo: traducido en crear, transferir, modificar, extinguir derechos y obligaciones.

Objeto Indirecto: Traducido en un Dar, Hacer o no Hacer.

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

Capacidad de las Partes: Es la aptitud de tener derechos y obligaciones pudiendo ser estudiada desde dos puntos de vista:

a)- Capacidad de Goce: Es la aptitud de tener derechos y obligaciones.

b).- Capacidad de Ejercicio.- Es la aptitud de ejercer sus derechos y obligaciones y cumplir con sus obligaciones.

Ausencia de vicios.- Como en todo contrato no debe existir Dolo, Mala Fe, Violencia, ni Lesión.

Licitud en el objeto.- Esto es que no vaya en contra de las leyes, del orden público o de las buenas costumbres.

Forma.- En cuanto a este requisito, el contrato de prestación de servicios Profesionales existe plenitud de libertad para la celebración del mismo y por lo tanto el consentimiento puede otorgarse verbalmente o por escrito.

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

El contador público se considerara como trabajador cuando sea parte de una relación laboral y por lo tanto se encuentre subordinado a un patrón, por lo que ha de cumplir con ciertas obligaciones impuestas por este, ya sea de una manera privada regido por la Ley Federal del Trabajo, así como para el Estado regidos por la Ley Burocrática.

Trabajador es una persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal y subordinado, entendiéndose por esta toda actividad humana, intelectual o material, independiente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión¹⁰⁰.

La relación laboral en el apartado A del artículo 123 Constitucional es definida como cualquier acto que le de origen, a una prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

En tanto que en el apartado B del mencionado artículo surge entre quien presta un servicio personal subordinado o trabajo y los titulares de las dependencias e instituciones que así contemplan la ley laboral burocrática aunque dicha ley solo

¹⁰⁰ De Luna Ávila, Armando, (Coord), *Manual del Justiciable materia laboral*, 3ª reimpresión, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004, p 7

considera que la relación laboral de trabajo solo se establece cuando se trate de trabajadores de base¹⁰¹.

Por lo tanto el contador público cuando es considerado como trabajador esta subordinado a un patrón, por lo por lo que deberá cumplir con lo estipulado en su contrato de trabajo, desde un horario, hasta una serie de funciones que se traducen en su trabajo material, haciéndose acreedor de un salario que le permita tener un medio decoroso de vida directamente proporcional al esfuerzo realizado.

En conclusión dicho profesional puede desempeñar su función de una manera independiente a través de un contrato de prestación de servicios, o través de una relación subordinada, realizando muchas actividades específicas con el objeto de ayudar las personas en su situación contable con diferentes ya sea económicas, fiscales, legales, etc., entre las que encontramos las siguientes:

3.1.4.1.1. Servicios de Auditoria.

En las auditorias el contador realiza un examen de las operaciones financieras, administrativas y de cualquier otro tipo de una entidad pública o privada tiene por objeto el evaluar las situaciones específicas que presenten las mismas¹⁰².

Existen diferentes tipos de auditoria:

Auditoria de los estados financieros

En ella se da una idea general de las características de la empresa, evaluando el control interno de la misma, en la cual se elabora una carta de sugerencias a la gerencia en la cual deberá informar cuales han sido las debilidades encontradas, con respecto a los controles internos durante el proceso de revisión así como las soluciones propuestas.

¹⁰¹ Bolaños Linares, Rigel, *Derecho laboral burocrático*, México, Porrúa, 2003, p 33.

¹⁰² Cfr. Defiense, Philip, et al., *Auditoría de Montgomery*, 10ª reimpresión, Trad. Casas Alatraste Rogelio, México, limusa, 2004, p 33.

Auditoria de carácter fiscal

El 29 de abril de 1959, se publicó un decreto de las autoridades hacendarías, en el cual, salvo prueba en contrario, se daba validez a los estados financieros dictaminados para efectos fiscales por contador público registrado ante el Sistema de la Administración Tributaria.

El dictamen financiero nace de la necesidad, de una opinión independiente, ya que los contadores de las empresas están expuestos a equivocarse; así como el hecho de que los contadores de las mismas no cuentan con los conocimientos necesarios para realizar bien su labor, confiando en que el auditor es una persona que tiene un campo de acción más amplio, con una mayor experiencia y puede ofrecer diversas soluciones al mismo problema, ya que es un profesional que efectúa su trabajo con ciertos requisitos mínimos de calidad¹⁰³.

Con motivo del surgimiento de controversias en el ámbito contencioso administrativo, en relación con las facultades de revisión que las autoridades fiscales tienen para comprobar el cumplimiento de las leyes impositivas por parte de los contribuyentes y, en su caso, determinar los impuestos no enterados a la hacienda pública, este trabajo tiene como propósito fundamental dar a conocer la manera de cómo se deben interpretar los dispositivos legales que prevén la revisión a los dictámenes para efectos fiscales formulados por contador público, presentados por los contribuyentes ante el fisco.

Dictamen proviene del latín que significa opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

¹⁰³Cfr. Plasencia Rodríguez, José Francisco, y González López, Oscar Gerardo, "El dictamen fiscal un breve análisis", *nuevo consultorio fiscal*, México, año 15, núm. 290, 2ª quincena de septiembre de 2001, p.35.

“Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate”¹⁰⁴.

“Es un reporte que se presenta ante las autoridades fiscales, el cual surge de la auditoría efectuada por el contador público sobre los estados financieros de una compañía. Sin embargo, dicho dictamen fiscal no constituye por sí solo la razón por la que la empresa contrata una auditoría, pues no hay nada en la normatividad profesional que regule la ejecución de una revisión exclusivamente para efectos fiscales”¹⁰⁵.

“El dictamen, es pues, la opinión del contador público sobre la corrección contable o incorrección de las cifras de los estados financieros, como resultado del examen y revisión de los mismos”¹⁰⁶.

No existe definición legal del dictamen fiscal, toda vez que los preceptos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento que lo sustentan, sólo se ocupan de dar los requisitos que deben cumplir, de tal manera que partiendo de estos requisitos podemos dar un concepto del dictamen de la siguiente manera:

El dictamen fiscal, es un conjunto de hechos y opiniones emitidos por un contador público autorizado en relación con la situación fiscal de los contribuyentes que se presumen ciertos, salvo prueba en contrario.

El objeto del dictamen financiero es facilitar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente”¹⁰⁷.

Hemos apuntado anteriormente, que el dictamen emitido por contador público fue introducido a nuestra legislación fiscal como una opción de los contribuyentes, la

¹⁰⁴Pérez, Reguera, Alonso (coord.), Boletín 4010, *Dictamen del Auditor, Normas y procedimientos de Auditoría*, IMCP 19 Edición, 1999.

¹⁰⁵ Brito Álvarez Carlos Enrique, et al., *Lo que usted debe conocer de Dictamen Fiscal*, 3ª ed., México, IMCP, 2007, P. 25.

¹⁰⁶ Mendivil Escalante, Víctor Manuel, *elementos de auditoría*, 5ª ed., México, ECAFSA, 2002, p.111.

¹⁰⁷ Margain Manautou, Emilio *Las facultades de comprobación*, op.cit. p. 269.

cual una vez tomada, permitía evitar que las autoridades ejercitaran sus facultades de comprobación fiscal mediante visita domiciliaria, aunque en el año 2010, por acuerdo presidencial para la facilidad de las administrativas en materia fiscal, dichos dictámenes se hicieron opcionales para todos los contribuyentes.

El contador público que desee obtener su registro para emitir informes con efectos fiscales necesita reunir determinados requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

“El contador público Dictaminador es el profesionista autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para emitir dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como los relativos a la enajenación de acciones y de la declaración de saldos a favor en materia de Impuesto al Valor Agregado. (Art. 52 C.F.F.)”¹⁰⁸

El hecho de emitir una opinión sobre los estados financieros y el informe sobre la situación fiscal del contribuyente tiene beneficios y responsabilidades para las partes involucradas, al cumplir con una obligación fiscal. Por tal motivo, el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), debe cerciorarse de la calidad técnica y moral de los contadores públicos que dictaminan, llevando un control de la base de datos de los profesionales que emitirán su opinión sobre los contribuyentes dictaminados fiscalmente.

Han transcurrido 40 años desde que surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, conocido comúnmente como "dictamen fiscal". Mediante el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 21 de abril de 1959, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (D.A.F.F.), actualmente Administración General de Auditoría Fiscal Federal (A.G.A.F.F.) y el Registro de contadores públicos, así como la posibilidad de que los contribuyentes utilizaran los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una

¹⁰⁸ Reyes Altamirano Rigoberto, Tomo I, op.cit., p. 368.

auditoría a los estados financieros de una entidad, expresan en un informe, además de la opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente. De esta forma, se dio origen al dictamen fiscal.

Desde los orígenes del dictamen fiscal, los contadores públicos están obligados a registrar ante la A.G.A.F.F. para obtener su número de registro.

De conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, este registro sólo pueden obtenerlo:

a) Las personas físicas de nacionalidad mexicana:

- Que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública.
- Que sean miembros de un colegio (agrupación) de contadores reconocido por el propio S.A.T., por lo menos tres años antes a la presentación de la solicitud de registro.
- Adicionalmente, deberán contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública, siendo validas solo aquellas certificaciones que realicen los organismos que cuenten con el certificado de idoneidad emitida por esta misma secretaria, actualmente hasta septiembre de 2009, existen 88 colegios e institutos de contadores públicos, que cuentan con dicho reconocimiento¹⁰⁹.
- Contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

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

¹⁰⁹ Secretaría de Educación Pública, [en línea] 2010, México [consultado 20/03/2009] formato HTML, disponible en internet: http://www.sep.gob.mx/wb/sep1/sep1_Reconocimiento_de_Idoneidad.

El artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación del 07 de diciembre 2009, establece que para que el contador público pueda obtener el registro ante las autoridades fiscales, debe presentar solicitud ante el Servicio de Administración Tributaria, en la cual se deberá de manifestar, bajo protesta de decir verdad, que no ha participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, acreditando los siguientes requisitos:

1. Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:

a) Asalariados obligados a presentar declaración anual conforme al Capítulo I del Título IV de la L.I.S.R.

b) Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios conforme al Capítulo I del Título IV de la L.I.S.R. y,

c) Servicios profesionales para los efectos del Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales.

El contador público que presente la solicitud a que se refiere este artículo deberá encontrarse en el Registro Federal de Contribuyentes con el estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado el aviso de suspensión de actividades.

2. Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios en los términos del Código;

3. Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública;

4. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad

mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de registro;

5. Contar con la certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la SEP, los cuales deberán contar con el reconocimiento de idoneidad otorgado por la misma.

6. Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales, la cual se acreditará de conformidad con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud dentro del mes siguiente al que ocurra dicha modificación.

Anualmente el contador público ya registrado deberá obtener las siguientes constancias:

- Aquélla que lo acredite como miembro activo de un colegio profesional o de una asociación de contadores públicos, que tengan reconocimiento por parte de la Secretaría de Educación Pública o de la autoridad educativa estatal.
- La que acredite que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se señale que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales, o la de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la S.E.P. al que pertenezca, o por la autoridad educativa estatal.

Dicha información proporcionada dentro de los primeros tres meses de cada año al Servicio de Administración Tributaria, por las federaciones de Colegios de contadores públicos o, en su caso, por los Colegios Profesionales o Asociaciones de

contadores públicos no federados, a los cuales estén adscritos los contadores públicos registrados.

Una vez concluida la vigencia de la certificación otorgada por los colegios, el contador público registrado deberá contar con la renovación, refrendo o recertificación de la misma.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de las autoridades fiscales, cuando en un término de 5 años los contadores:

- No formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes
- No formule las operaciones de enajenación de acciones que realice
- No formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado
- Cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al profesional, al colegio y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión, el cual podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

En caso de que el contador público registrado decida dejar de formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, dictámenes de

operaciones de enajenación de acciones o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, deberá presentar un escrito ante la autoridad fiscal manifestando dicha situación y la fecha en que dejará de formular los referidos dictámenes. Para lo cual la autoridad dejará sin efectos el registro del contador público y realizará la notificación conducente al contador público de que se trate.

Cuando el contador público a quien por su solicitud, se haya dejado sin efectos el registro, decida volver a formular los dictámenes citados en el párrafo anterior, deberá presentar un aviso ante la autoridad fiscal manifestando dicha situación, para lo cual es necesario que cumpla con todos los requisitos establecido para tal efecto tanto el Código Fiscal de la Federación como en su reglamento, presentado oportunamente los documentos que lo acrediten, demostrando que aun cuenta con los conocimientos técnico contables que le permitan realizar Dictámenes Financieros. Si cumplierse con los requisitos, la autoridad fiscal reactivará el registro del contador público interesado.

Cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento del fallecimiento de un contador público registrado dará de baja el registro respectivo.

Auditoría de cuotas pagadas al I.M.S.S. y al I.N.F.O.N.A.V.I.T.

Dichas auditorías consisten en verificar el pago oportuno, así como la correcta determinación y entero de cuotas de seguridad social, a la vez que se verifica la correcta integración de los salarios sobre los cuales se cotizan las cuotas. Cabe mencionar que la Ley del Seguro Social establece que los patrones que tengan más de 300 trabajadores, en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, tienen la obligación de entregar un dictamen de esta naturaleza emitido por contador público autorizado para ello¹¹⁰.

Auditorías especiales

¹¹⁰ Cfr. Amezcua Ornelas, Naraheid, *Seguro Social*, 1ª reimpresión, México, SICCO, 1998, p. 532.

Habrá ocasiones en que al contador público se le requieran sus servicios para auditar alguna cuenta o grupo de cuentas en particular, a esto se les denomina "auditoria especial"¹¹¹. En tal caso, deberá tener especial cuidado en las características del trabajo a desarrollar, en cuanto a la revisión se refiere, en su caso, efectuar dicha revisión con base en pruebas selectivas, o bien, detalladas.

Esta clase de auditorias pueden deberse, entre otros casos, a la corrección o incorrección de una cuenta, localización de un fraude, cambio de funcionarios encargados de una administración, liquidación de una empresa, etcétera.

Auditoria operacional, administrativa e integral

La era moderna, indudablemente, ha traído consigo un importante progreso en las técnicas y procedimientos administrativos; sin embargo, se hizo necesario crear una herramienta que, en un momento dado, nos indicara si dichas técnicas y procedimientos se est n aplicando correctamente y la empresa está obteniendo los resultados esperados¹¹².

Para tal efecto, se ha creado la auditoria operacional o administrativa, que revisa y evalúa las políticas, decisiones, procedimientos y objetiva que emanan del factor humano en todos sus niveles, con la finalidad de reducir costos y aumentar utilidades, aprovechando de una mejor manera los recursos humanos y materiales para el logro de sus objetivos.

3.1.4.1.2. Servicios de Contabilidad y Contraloría.

Servicios de ejecución

Llevar total o parcialmente la contabilidad

Podemos considerar este campo de actuación como uno de los más favorecidos, en lo que a despachos pequeños se refiere, ya que existen

¹¹¹ Alvarez del Campo, Alberto, *Normas y procedimientos de auditoria para atestiguar*, 27^a ed., México, Instituto mexicano de contadores públicos, 2006, p. 738.

¹¹² Cfr. Brito Milán, Ignacio, op. cit, p. 33.

innumerables empresas de mediana capacidad administrativa que no cuentan con medios suficientes para sostener en su nómina a un profesional de planta, por lo que recurren a los servicios de despachos para que se encarguen del aspecto contable del negocio.

Para ello se deberá identificar las operaciones, contratar el paquete contable de cómputo, de acuerdo con las necesidades del cliente, así como el equipo de software y hardware, formular el catálogo de cuentas e instructivo, establecer, los registros y documentos contables, establecer los informes que han de producirse, examinar la situación fiscal de la empresa, a fin de cerciorarse cuales son las obligaciones que debe cumplir con la periodicidad establecida por las distintas disposiciones fiscales.

Preparar estados financieros

“Se solicita al contador público para que elabore estados financieros sin realizar una auditoría, lo que efectuará basándose en los registros contables de la empresa, tratando de mencionar las circunstancias en que fueron elaborados, y si se solicita su firma, destacar que, únicamente, lo hace en el carácter de contador sin certificar la autenticidad y corrección de dichos estados”.¹¹³

Análisis e interpretación de los estados financieros

Indiscutiblemente, el contador público es quizá el profesional idóneo para analizar e interpretar los estados financieros, por lo que frecuentemente sus servicios son solicitados en este campo.

Basándose en el análisis de estos estados, el contador puede opinar en determinado momento, acerca de la situación real de una unidad económica¹¹⁴.

¹¹³ Trejo Caballero, Juana, (coord.), Normas de información financiera, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p. 10.

¹¹⁴ *Ibidem.* p 11.

Al concluir su análisis, el profesional deberá preparar un informe detallando las observaciones que haya detectado y en su caso, posibles soluciones para las mismas.

Servicios de asesoría.

Supervisión de la contabilidad general.

Esta clase de asesoría, requiere únicamente la revisión y supervisión del sistema contable de una empresa, que en ocasiones pudo haber sido implantado por el mismo profesional.

Los fines que se persiguen al efectuar esta supervisión son¹¹⁵:

- a) Propiciar principios y métodos que permitan un grado mayor de eficiencia.
- b) Obtener información constante, veraz y oportuna.
- c) Propiciar la vigilancia del correcto funcionamiento, registro y control de las operaciones.
- d) Contribuir a un eficiente control interno.
- e) Cumplir con las obligaciones fiscales correcta y oportunamente.

En resumen, todas las actividades y efectos de la supervisión de la contabilidad, deben estar encaminados a la orientación y a que la administración de la empresa sea más eficiente.

Supervisión de la contabilidad de costos

Este es un campo muy amplio para la exploración y estudio por parte del contador público, ya que mediante la supervisión de los sistemas de costos de una

¹¹⁵ Trejo Caballero, Juana, (coord.), *Manual para estructurar firmas pequeñas y medianas de contadores públicos*, 4ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007, p. 29.

empresa, puede descubrir nuevos aspectos relativos a la exactitud, integración y control de los mismos¹¹⁶.

Sin embargo, para que esta supervisión sea de utilidad, es necesario lo siguiente:

- a) Que se señalen los puntos concretos que deben vigilarse para evitar elementos innecesarios.
- b) Que el propio informe proporcione la reacción psicológica necesaria para actuar de inmediato. De esta manera, se evita que el informe se lea y se archive, o que muchas veces ni siquiera sea leído.

Asimismo, en el informe debe señalarse cuáles son los elementos inútiles del costo y las personas o departamentos responsables, porque puede ser que el ahorro y eficiencia de un departamento sea absorbido por otro sin razón.

Diseño e implantación de sistemas de contabilidad y/o de costos

Dentro de este renglón, los servicios del contador público pueden consistir en la implantación de sistemas de contabilidad general o contabilidad de costos.

Estos sistemas pueden ser implantados para que se realicen en forma manual, mecanizada lo más actual hasta el momento, por procesamiento electrónico. Hasta ahora los dos primeros sistemas han sido bastante utilizados y desarrollados por el profesional en Contaduría y con buenos resultados, pero para las empresas que tienden a un desarrollo mucho más considerable, es conveniente pensar en los sistemas de computación.

Desde luego que la implantación de este sistema requiere de una fuerte inversión y, por lo tanto, el profesional en Contaduría Pública debe intervenir con el objeto de hacer un estudio completo para determinar la necesidad, conveniencia y

¹¹⁶ Ortega Pérez de León, Armando, *Contabilidad de Costos*, 4ª ed., México, UTEMA, 1995, p. 4.

monto de la inversión, que de no hacerse con cuidado, podría traer trastornos financieros y económicos a la empresa. Se trata de satisfacer una necesidad, no de crear un problema¹¹⁷.

Servicio de contraloría externa

Las empresas de nuestros días requieren de la función de contraloría, (entendida como la optimización de los recursos y el control para la protección de activos), independientemente de su tamaño. Es decir, es una función de supervisión necesaria para la competitividad con que deben actuar. Si el tamaño de la empresa no justifica un contralor de tiempo completo, la función puede ser cubierta, al tamaño de sus necesidades, por el contador público independiente o por personal de su firma con la habilidad y experiencia suficiente.

3.1.4.1.3. Servicios de Consultoría Administrativa.

La especialización y la administración

En la actualidad numerosas empresas precisan transformar su estructura, actualizar sus políticas y sistemas, e incorporar los adelantos de la administración científica, que le permitan al directivo mantener la productividad.

La dinámica de los últimos años en el mundo económico, la multiplicación de las herramientas de la administración, la complejidad de los problemas de los negocios, así como el surgimiento de una competencia comercial e industrial organizada, ha obligado al contador público a reforzar estudios y lo lleva a la necesidad de buscar la especificación, respecto a este tipo de servicios llamados de consultoría administrativa, obligándolo a formalizarlos, con todas sus repercusiones de preparación y especialización.

¹¹⁷ Trejo Caballero, Juana, (coord.), *Manual para estructurar firmas pequeñas y medianas de contadores público*, op. cit. p. 30

“Por lo que debe planear la adquisición y el uso de fondos de manera que se maximice el valor de la empresa”¹¹⁸.

Actuación del contador público en el campo de la consultoría

Campo de actuación en la consultoría administrativa

Desde sus inicios, la consultoría en administración ha sido vista por el directivo como una actividad natural ligada al contador público. En un principio ejercía sus funciones de una manera informal, en forma conjunta con su principal actividad de auditar los estados financieros, sin embargo, surgió la especialización como una respuesta a la necesidad de atender la creciente demanda de servicios, en el campo de la consultoría administrativa.

El contador público deberá dedicar su actividad de consultor, básicamente a las áreas de finanzas y control y podrá prestar servicios en los diferentes campos de la administración, limitado solo por su preparación, capacidad y experiencia.

Para las pequeñas y medianas firmas que se inician en la consultoría administrativa, pudiera considerarse que el área de finanzas y control sería el inicio, para posteriormente incluir las áreas en que hayan logrado la capacidad y experiencia necesarias.

Cuando el contador público consultor es contratado, empieza una relación con los directivos de la empresa que culminará en óptimos beneficios para ésta, como resultado de combinar la experiencia profesional externa con el conocimiento del negocio que tienen los directivos y personal de la empresa.

El objetivo de establecer esta relación es que los ejecutivos y empleados involucrados, entiendan qué se va hacer, por qué se hará, qué resultados se esperan y cuándo son esperados; es decir, debe existir una motivación tal, que permita la

¹¹⁸ Weston, Fred, y Brigham, Eugene, fundamentos de administración financiera, 7ª ed., Trad, Jaime Gómez Mont, México, Mc Graw-Hill, 1993, p.3.

realización de un trabajo en conjunto, así como el éxito del estudio llevado a cabo, estando consciente de que fue producto de una responsabilidad compartida.

Los servicios de consultoría en administración deben estar sujetos a un sistema documentado de control de calidad que asigne: la adecuada planeación del trabajo; la intervención de persona competente, que ejercite el debido cuidado profesional y que sea objetivo; la aplicación de una metodología formal y específica; la supervisión detallada del trabajo realizado y el cumplimiento con todos los requisitos necesarios para que el servicio prestado pueda considerarse de calidad profesional.

En todos los servicios de consultoría en administración, debe prepararse una carta propuesta o de entendimiento con el cliente, en la que se defina la naturaleza, alcance y limitaciones, en su caso, del trabajo.

En la carta propuesta, el consultor formaliza los términos en que asesorará a la empresa para la solución de los problemas¹¹⁹.

Los aspectos que deben incluirse en la carta son:

- a) Antecedentes sobre el problema o los problemas del cliente, indicando, a la vez, la naturaleza de los problemas de carácter general.
- b) Solución propuesta para los mismos.
- c) Forma y métodos que usarán para el desarrollo del trabajo.
- d) Beneficios que pueden esperarse.
- e) Duración del proyecto.
- f) Costo del trabajo: este aspecto es aproximado, pero se pueden establecer límites inferiores y superiores con la finalidad de que el cliente tenga una idea al respecto.

¹¹⁹ *Ibidem*, p, 12.

g) Indicación del tipo de cooperación que se requerirá por parte del cliente y de su personal.

h) Consultores que intervendrán

i) Designación del personal de la empresa que se hará responsable de la implantación de los métodos propuestos por el consultor.

3.1.4.1.4. Servicios de Consultoría en Sistemas Computacionales.

En la actualidad el contador público al igual que otros profesionistas ha tenido que entrar al mundo de la computación, lo cual le ha facilitado el trabajo trayendo un importante ahorro en tiempo y exactitud en las cifras determinadas por su trabajo, esto ha permitido que muchos colegas se han vuelto unos expertos en la materia y han ampliado la rama de servicios del contador público, ofreciendo diseño de sistemas por medio de programas que permiten a las direcciones de las empresas, tener en el momento requerido cifras de renglones específicos, base para la toma de decisiones, en materia fiscal¹²⁰.

Los adelantos computacionales no han quedado ajenos para las autoridades hacendarías y han obligado a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales de pago y de declaraciones fiscales informativas, así como al contador público a que la presentación de su trabajo como dictaminador, sean presentadas por medios electrónicos utilizando programas de cómputo elaborados por las mismas autoridades fiscales. Otro punto muy importante que ha tenido la intervención del contador público, ha sido el establecimiento de redes de computación que permiten trabajar en conjunto a departamentos de finanzas y organizaciones en general.

El contador público que preste servicios profesionales de manera independiente, contará en sus oficinas con un área de informática integrada por personas especializadas en ello, o bien, tener los servicios profesionales de un

¹²⁰ Anzures, op. cit, p. 561.

especialista en computación, para atender los requerimientos de programas de cómputo que utilice para desarrollar su trabajo y atender el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por estos medios, cuando las disposiciones fiscales así lo establezcan. .

3.1.4.1.5. Consejero.

En la actualidad, manejar las finanzas de una empresa es una labor muy compleja, en especial si se trata de grandes empresas que generan un gran número de operaciones y cuentan con diversos departamentos, secciones, etc., cuyas necesidades financieras deben solucionarse con equilibrio, planeación, organización, aplicación, y distribución de recursos financieros.

El contador público posee un amplio grado de preparación en el ramo de las finanzas que le facilita conocer las necesidades de cualquier empresa. Conoce por su experiencia profesional, cuáles son las principales consecuencias negativas que pueden sufrir las empresas cuando sus finanzas son desequilibradas. El contador posee los conocimientos técnicos necesarios para desarrollar los factores operacionales, que propicien una situación financiera favorable.

Por lo antes dicho, se concluye que el contador público es el profesional indicado para actuar en el campo financiero como consejero de empresa y más aún, es un campo que le toca desarrollar primordialmente.

3.1.4.1.6. Comisario.

El comisario, creado por la Ley General de Sociedades Mercantiles, es un individuo con determinadas características y conocimientos, que designa la asamblea general de accionistas de una sociedad con el objeto de que vigile y cuide el buen funcionamiento y administración de la misma.

Es obligación del comisario realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la

ley les impone, y poder rendir fundamentalmente, el dictamen a la asamblea general ordinaria de accionistas. La L.G.S.M. establece que el informe incluirá, por lo menos:

- a) La opinión del comisario acerca de si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad, son adecuados y suficientes, tomando en consideración las circunstancias particulares de la misma.
- b) La opinión del comisario sobre si las políticas y criterios han sido aplicados, consistentemente, en la información presentada por los administradores.
- c) La opinión del comisario sobre si la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente, la situación financiera y los resultados de la sociedad.

Por esta descripción de actividades, se vislumbra que son similares a las que lleva a cabo el contador público en auditoría interna, externa, financiera o administrativa. Por ello, salta a la vista la capacidad del contador público para fungir como comisario, aunque apegándose a todas las disposiciones legales que marca la propia ley de sociedades mercantiles que en forma sintética, debe cumplir con las siguientes:

- a) Independencia mental y actuación.
- b) Capacidad técnico-contable.
- c) Capacidad legal.
- d) Conocimiento del medio comercial, industrial y financiero.

Actualmente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación han puesto mayor énfasis en la difusión de las responsabilidades del comisario y establecen sanciones severas para los casos de incumplimiento.

3.1.4.1.7. Peritaje

En algunas ocasiones el contador público es solicitado para intervenir como mediador o perito de las unidades socio-económicas, cuando éstas tienen que sostener pláticas o emitir opiniones sobre ciertas cuestiones, tales como: asuntos laborales, fiscales, contables etc., llegando en algunos casos a solicitar sus servicios como perito para llegar a una solución final y justa para ambas partes.

Debido a la responsabilidad que representa realizar un trabajo profesional de esta naturaleza, el Instituto Mexicano de contadores públicos, A.C., emitió el Boletín 7010 Normas para atestiguar, de Normas y Procedimientos de Auditoria, en el que se constituyen los lineamientos profesionales, orientados a promover, tanto la consistencia como la calidad de este servicio.

Para que este tipo de labor sea efectiva y eficiente, se consideran de suma importancia las características siguientes:

- a) Competencia técnica.
- b) Independencia e imparcialidad.
- c) Cuidado y diligencia profesional.
- d) Conocimiento concreto del asunto (información apropiada).
- e) Planeación y supervisión.
- f) Amplio sentido de justicia social.

3.1.4.1.8. Servicios Fiscales.

Se ha dicho y así lo es, que la materia fiscal es propia de los Licenciados en Derecho, toda vez que ésta es una rama referente al establecimiento de tributos, esto es, de los impuestos, derechos, contribuciones y contribuciones especiales, así como de las relaciones jurídicas entre la Administración y los Particulares con motivo

del cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos contenciosos que puedan surgir, así como de las sanciones establecidas para su violación.

El terreno fiscal ha sido pisado con mayor frecuencia por los contadores Públicos, que lo cual lo induce al igual que al Licenciado en Derecho a la búsqueda de la equidad, de la justicia y del respeto a la ley. Sin embargo, lamentablemente poco a poco la materia fiscal, ha sido abandonada por éste último, ya que se ha dejado llevar por la falsa apreciación de que en ámbito fiscal se manejan cuestiones matemáticas o financieras, lo cual es falso y es por tal motivo que el campo del Derecho Fiscal se ha depositado en manos de los contadores, que cuentan con habilidades diferentes que le permiten el buen manejo de la materia, pero que no son juristas, llevándolos muchas veces a cometer errores que perjudican gravemente al contribuyente, por lo tanto debe de conocer perfectamente bien sus límites y auxiliarse de un especialista cuando se requiera.

En la rama fiscal los contadores públicos ayudan a los contribuyentes al adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, siendo precisamente este el objeto de estudio de la presente investigación, porque si por su falta de conocimiento al realizar su labor, perjudica a la persona física o moral con la determinación de un crédito fiscal o la imposición de una multa por parte de autoridad hacendaría, se le debe considerar como responsable solidario, por lo que tendrá que responder con su patrimonio, de dichas obligaciones impuestas al obligado principal.

Para el debido control de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, las autoridades fiscales imponen una serie de obligaciones al determinar la base gravable de los diferentes impuestos, las cuales contienen diversos tratamientos conectados con la técnica contable (la deducción de compras, tratamiento del costo de ventas, amortizaciones, depreciaciones, valuación de inventarios, determinación del componente inflacionario, determinación de los impuestos diferidos), lo que provoca que la legislación fiscal mexicana sea una de las más cambiantes en el mundo, por lo que se requiere que el contador público cuente con todos los

conocimientos necesarios para adecuar las modificaciones fiscales anuales y resoluciones misceláneas¹²¹.

Por esta especialización, por excelencia, el contador público, es el profesional idóneo para aplicar los ordenamientos de carácter fiscal.

El contador público independiente coadyuva en la labor de verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, al institucionalizarse en el Código Fiscal de la Federación la legalidad del dictamen fiscal; en dicho ordenamiento, las autoridades presumen como ciertos los hechos observados en los documentos que son analizados por ellos, salvo que exista evidencia irrefutable en su trabajo.

Hablar de la materia impositiva significa hablar de cambios constantes de las Leyes Fiscales que afectan a los contribuyentes como sujetos pasivos de la relación tributaria, ello dificulta la aplicación de aquéllas, cuando se trata de analizar un asunto sucedido en años pasados, pues habrá que conocer el texto de las disposiciones vigentes en determinada fecha, que seguramente será diferente a esa misma Ley y ese mismo artículo en la actualidad.

Las disposiciones fiscales no sólo se refieren a impuestos y derechos, sino también a estímulos y otros lineamientos que, de una manera directa o indirecta, tienen relación con el área impositiva.

En la legislación fiscal mexicana y especialmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen disposiciones que son de vigencia anual, así como reglamentos, circulares, oficios, criterios, etc., que son expedidos por las autoridades durante el año y no todos son publicados en el Diario Oficial de la Federación; por lo tanto, es necesario para el asesor fiscal independiente estar en constante comunicación con las autoridades fiscales, con asociaciones profesionales, colegas,

¹²¹ Cfr. Trejo Caballero, Juana, (coord.), *Manual para estructurar firmas pequeñas y medianas de contadores público*, op. cit. p. 35.

organismos empresariales, etc., y además, tener un seguimiento de las resoluciones que el Tribunal Fiscal de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito o la Suprema Corte de Justicia, dan a la interpretación de las disposiciones fiscales.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente: 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. Lo anterior significa que los impuestos se regulan por las leyes fiscales que los crean siendo los siguientes:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Tratados Internacionales.
- c) Leyes orgánicas que regulan la estructura o funcionamiento de alguno de los órganos del estado.
- d) Leyes reglamentarias, las que desarrollan en detalle algún precepto contenido en la Constitución.
- e) Leyes ordinarias: son el simple resultado de una actividad del congreso autorizado por la Constitución. Todas son de la misma jerarquía.
- f) Misceláneas, criterios específicos, resoluciones, normatividad. Para efectos de planeación fiscal esta clasificación nos será de utilidad.

El contador público en el área impositiva

La actividad que más caracteriza al contador público es la auditoría externa “también conocida como independiente ya que no dependen de la empresa ni económicamente ni bajo ninguna circunstancia o concepto”¹²². Los accionistas, los

¹²² Mendevil Escalante, Víctor Manuel, op. cit. p. 2.

probables inversionistas y el fisco, requieren información independiente sobre la confiabilidad de las cifras; este servicio lo proporcionan los auditores externos.

Sin embargo, dado que las obligaciones fiscales emanan o se derivan de las utilidades, de los ingresos, de los costos o gastos, todo ello relacionado con la técnica contable, ha ampliado en forma importante el campo de actuación del contador público en el área fiscal, fundamentalmente por la complejidad de las obligaciones fiscales, el cambio constante de las leyes y lo elevado del monto de las sanciones por errores o violaciones de las disposiciones fiscales.

A continuación, comentaremos los principales servicios que presta el contador público en forma personal o a través de sus firmas.

Servicios de control y vigilancia de las obligaciones fiscales.

Los servicios específicos del asesor fiscal, en el control y vigilancia de las obligaciones fiscales, se refieren, básicamente, al control preventivo del cumplimiento de los ordenamientos legales a cargo del contribuyente, y son las que se mencionan a continuación.

Obligaciones del sujeto pasivo (contribuyente):

- a) Dar: cubrir sus cargos fiscales.
- b) Hacer: inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
 - Llevar libros y registros de contabilidad.
 - Presentar declaraciones y avisos.
- c) No hacer: tener o llevar a cabo las conductas tipificadas en los artículos de infracciones del Código Fiscal de la Federación.

Para el control y vigilancia de las obligaciones fiscales, se incluyen algunos procedimientos y formatos que pueden utilizarse para este fin:

- a) Programación y elaboración de calendario de obligaciones fiscales.
- b) Analizar y revisar políticas de contabilización para determinar si se apegan o no a las disposiciones fiscales y, en su caso, proponer cambios a las políticas establecidas.
- c) Mantener un seguimiento de los asuntos que se tramitan en las dependencias oficiales.
- d) Expedición de instructivos y criterios fiscales.

Servicios de operación.

Estos servicios consisten principalmente en lo siguiente:

- a) Elaboración y presentación de declaraciones periódicas de impuestos a cargo de la empresa¹²³.
- b) Elaboración y presentación de declaraciones periódicas de impuestos retenidos y enterados por la empresa.
- c) Elaboración, presentación y control de solicitudes de devoluciones de impuestos.
- d) Cumplimiento del calendario de obligaciones fiscales de la empresa.
- e) Presentación y control de las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta a cargo de la empresa, vigilando que los cálculos estén correctos.
- f) Tratamiento y seguimiento de promociones sobre consultas, planteamientos diversos o confirmación de criterios, ante autoridades fiscales.
- g) Promociones sobre reducción o exención de pagos provisionales.

¹²³ Perdomo Moreno, Abraham, *Contabilidad de las sociedades mercantiles*, 6ª reimpresión, México, ESCASA, 1992, p. 362.

Servicios de asesoría

Las empresas medianas y pequeñas que no disponen de personas especializadas en el manejo de los aspectos fiscales, con frecuencia utilizan los servicios del asesor fiscal externo para que les brinde orientación e información a los directivos o al personal responsable de la formulación y presentación de declaraciones¹²⁴. De manera enunciativa se mencionan algunos servicios que puede prestar como asesor fiscal:

- a) Pláticas sobre reformas fiscales, o bien, sobre asuntos específicos de la empresa, que ameriten mayor orientación y explicación.
- b) Información constante a sus clientes acerca de los principales cambios de las disposiciones fiscales y criterios de las autoridades.
- c) Analizar y definir las consultas que en materia impositiva se le hagan verbalmente o por escrito.

Servicios de planeación fiscal

En cualquier actividad que se lleve a cabo, para alcanzar el éxito, es necesaria una planeación adecuada, con la finalidad de actuar con la mayor eficiencia posible. Para que un trabajo profesional rinda los frutos esperados, tiene que ser planeado en el sentido de prever antes de emprenderse cada fase del trabajo¹²⁵.

Esta afirmación también es válida tratándose de la planeación fiscal, tanto de empresas como de personas físicas; esto significa que con toda anticipación y oportunidad, deben estudiarse las diversas alternativas y posibilidades de lo que realiza o va a realizar la empresa o la persona física, a la luz de las disposiciones fiscales vigentes, con el objeto de cumplirlas y obtener, dentro de los marcos legales, las máximas ventajas posibles en materia fiscal.

¹²⁴Trejo Caballero, Juana, (coord.), *Manual para estructurar firmas pequeñas y medianas de contadores público*, op. cit. p. 39.

¹²⁵Weston, Fred, op. cit. p. 132.

“La planeación fiscal es el derecho que tienen los contribuyentes para minimizar su carga tributaria, mediante la aplicación estricta de las disposiciones fiscales en vigor”¹²⁶.

Los atributos y cualidades que debe reunir el contador público dedicado al área fiscal, los podemos resumir en los siguientes:

a) Experiencia profesional:

La persona encargada de desarrollar el estudio contará con la práctica y capacidad técnica suficiente para hacerlo.

b) Conocimiento de las disposiciones fiscales.

Para brindar un servicio de calidad, es fundamental el conocimiento de los principios generales del derecho, la jerarquía de las leyes, la estructura y los conceptos fundamentales de las disposiciones fiscales y un amplio conocimiento e interpretación sobre las siguientes leyes a considerar.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y sus leyes reglamentarias.
- Ley de Ingresos de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley aduanera.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.

¹²⁶ Trejo Caballero, Juana, (coord.), *Manual para estructurar firmas pequeñas y medianas de contadores público*, op. cit. p. 39

- Ley del impuesto especial sobre producción y servicios y su reglamento.
- Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
- Leyes del Seguro Social, I.N.F.O.N.A.V.I.T. y del S.A.R. y sus reglamentos correspondientes.
- Ley Federal del Trabajo.
- Sentencias del Tribunal Fiscal y la Suprema Corte sobre aspectos fiscales.
- Leyes impositivas y sus reglamentos.
- Otras disposiciones (circulares, criterios, acuerdos, resoluciones misceláneas, etcétera).

c) Conocimiento de la operación.

Debe contarse con toda la información relativa en cuanto a la implicación que pueda tener en los aspectos legales, fiscales, administrativos, contables, etcétera.

d) Creatividad.

En esta fase se conjugan los conocimientos y la imaginación para poder contemplar un mismo problema desde distintos puntos de vista, es decir, se plantean las posibles soluciones que se le pueden dar a un mismo problema, con base en las disposiciones fiscales, evaluando en cada caso ventajas y desventajas.

e) Oportunidad.

El trabajo debe realizarse previamente a las operaciones que se estudian, ya que, una vez que éstas se han efectuado, en la mayoría de los casos, resulta imposible la selección de otra alternativa.

En todo proceso lógico de planeación es necesario seguir un orden encaminado a conseguir determinados resultados, en el aspecto fiscal también debe tenerse un plan, que se ajuste a determinados requisitos, que contenga ciertos

elementos y que se ejerza con determinada metodología. Debido a la complejidad de las leyes tributarias y para cumplir con su correcta y adecuada aplicación, el contador público para que esté en posibilidad de ofrecer un servicio integral a sus clientes, es importante que considere integrar en su organización a un profesional en el área legal, principalmente, especializado en materia tributaria, o bien, obtener este servicio en forma externa mediante convenios de asociación profesional con terceros, debido a la complejidad de las leyes tributarias que requieren de una estricta y adecuada interpretación¹²⁷.

Requisitos básicos de la planeación fiscal los cuales puede adicionarse o disminuirse según sea el caso, conforme a la práctica o criterio del estratega.

Definición e identificación del problema

Esta etapa comprende el estudio de las características de la operación, con la finalidad de tener un entendimiento claro y concreto del problema y de obtener el mejor resultado fiscal, pues un mal planteamiento nos llevará a malas soluciones.

Obtención de información

La obtención de información puede efectuarse a través de programas, cuestionarios, gráficas, etc., orientados al posible empleo de determinadas estrategias.

Por medio de lo anterior el estratega podrá darse cuenta, entre otros, de:

- Pérdidas fiscales acumuladas.
- Política de ventas.
- Políticas de préstamos.
- Métodos de valuación de inventarios.
- Políticas de depreciación de activos.
- Integración de capital.

¹²⁷ *Ibidem*. p. 41.

Con base en la información obtenida, se tendrán elementos suficientes para planear o revisar, oportunamente, lo más conveniente para el contribuyente y permitirá planear, en su caso, nueva información a solicitar.

Determinación de alternativas

En términos generales este procedimiento consiste en seleccionar alternativas, que sean factibles de aplicar legal y administrativamente, en donde se aprovechen al máximo la aplicación de disposiciones que permitan, tanto las deducciones señaladas en la ley, como el aprovechamiento de exenciones, subsidios, etcétera.

Costo de sustitución de alternativas planteadas

Las alternativas presentadas, deben determinarse desde un punto de vista cuantitativo, considerando los costos de sustitución administrativos y fiscales de cada una de ellas, para conocer el monto del ahorro que produce.

Viabilidad de las alternativas

En ocasiones las alternativas más deseables, desde el punto de vista fiscal, por el impacto cuantitativo, no pueden aplicarse por las dificultades que se presentan en otros aspectos como los laborales, los de operación, etcétera.

Toma de decisiones

Como resultado del análisis y estudio de la información obtenida, se presentan al cliente las alternativas más viables para que él, seleccione la que considere más adecuada.

Implementación

En esta fase, debe cuidarse que la implementación de la estrategia diseñada cubra, cuando menos, los siguientes aspectos:

- Legal: porque las normas del derecho tributario son de aplicación estricta.

- Contable: debido a que está íntimamente ligada con la norma legal, en consecuencia debe tenerse una clasificación adecuada de conceptos considerando las normas fiscales.
- Documental: ya que en materia impositiva no existen las palabras, en consecuencia toda operación tendrá base documental.
- Lógica operativa: puesto que los precios pactados en las operaciones realizadas estarán en concordancia con los precios del mercado.

El contador debe tener en cuenta algunos aspectos que permiten al contribuyente minimizar su carga fiscal tales como¹²⁸:

- Elegir la forma jurídica más adecuada para constituir su empresa.
- Ubicar a la empresa en la zona en donde existan tratamientos fiscales más favorables.
- Canalizar inversiones ociosas hacia aquellos renglones que tengan tratamientos fiscales preferentes.
- Elegir métodos ventajosos en depreciación de activos fijos y valuación de inventarios.
- Acumular sólo lo acumulable.
- Cumplir los requisitos fiscales para obtener el máximo de deducciones.
- Cumplir los ordenamientos fiscales para obtener exenciones, subsidios, diferimientos, etcétera.

¹²⁸ Perdomo, op.cit. p. 367.

Las ventajas de la planeación fiscal consisten en:

- Ahorro de impuestos por la adopción de procedimientos que se señalan en la propia ley, o tratamientos preferenciales que se establecen en la misma.
- Diferimiento en el pago de los impuestos, lo cual produce un incremento en el efectivo de la empresa, constituyéndose en un verdadero financiamiento para la misma.
- Evitar sanciones o recargos, al cumplir, adecuadamente, con las disposiciones fiscales.
- Evitar que sobre los gastos reales de la empresa tenga que pagarse un impuesto, al considerar erróneamente el gasto como no deducible.
- Lograr una empresa fiscalmente sana, que asegure los intereses, tanto de sus accionistas como de terceros, y evite riesgos innecesarios en el aspecto fiscal.

En materia fiscal no existe el criterio de importancia relativa, ya que cualquier partida, independientemente de su monto, deberá ser considerado en la determinación de las bases impositivas. Como ejemplo, cabe citar que en el informe de la situación fiscal, incluido en el dictamen para efectos fiscales, el contador público debe manifestar que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de las obligaciones como contribuyente o retenedor, se mencionará en forma expresa, de lo contrario, se señalará que no se observó omisión alguna.

En el desempeño de la actividad de consultoría o asesoría fiscal, los riesgos probables son los derivados de la diferencia en la interpretación de las leyes con las autoridades fiscales. En el caso del dictamen para efectos fiscales, pueden ser las derivadas del alcance de las pruebas realizadas por el contador público, para emitir su juicio profesional.

En la actualidad, existen penas económicas de 10 a 20% del impuesto omitido, hasta dos tantos iguales de los honorarios cobrados por el dictamen para efectos fiscales.

Bajo ninguna circunstancia debe considerarse como riesgo probable, dejar de cumplir con las obligaciones fiscales, esperando que las autoridades fiscales lleguen a detectar o no irregularidades conocidas.

El aspecto fiscal es uno de los campos donde con mayor frecuencia se pretende ejercer una influencia sobre el contador público por parte del cliente, respecto a la interpretación de una determinada disposición o al cumplimiento de los requisitos señalados por las leyes. En estos aspectos, el asesor fiscal deberá ajustarse, en todo caso, a lo dispuesto por las leyes y actuar siempre dentro de los lineamientos de conducta que señala el Código de Ética Profesional.

En ningún caso la opinión del contador público deberá inducir o propiciar la evasión fiscal o la simulación de actos jurídicos que tiendan a crear la imagen de convalidación a un acto ilícito o inexistente.

El contador público deberá respetar el ámbito de su actividad profesional, reconociendo que su preparación académica, por sí mismo, no le otorga capacidad para intervenir en cualquier terreno profesional. Debe ser conocedor de otras profesiones, en especial la que corresponde al abogado.

A falta de disposiciones legales u oficialmente reglamentarias, que en el campo impositivo establezca la frontera entre las funciones del Contador público y del Licenciado en Derecho, puede afirmarse que existen disposiciones de carácter fiscal que precisan algunas actividades exclusivas del profesional del derecho, excluyendo cualquier otra profesión.

Tal es el caso de los asuntos en que existe contención o contienda, pues a manera de ejemplo, el Código Fiscal de la Federación en lo relativo al Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que será interpuesto por un Abogado.

El contador público guardará estricta reserva sobre la información que conoce en los asuntos fiscales que se le confíen, salvo los informes que deba proporcionar conforme lo establezcan las leyes respectivas.

El Código Fiscal de la Federación establece, claramente la responsabilidad de terceros, entre ellos el contador público, que va desde la comisión de infracciones fiscales hasta la comisión de delitos de ese orden. Como es el caso de las infracciones previstas en el citado ordenamiento, que sanciona la asesoría a los contribuyentes para evadir el pago de una prestación fiscal, y por otra parte, la comisión de delitos.

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

Como ya se ha establecido en el capítulo referente a la historia de la profesión contable, a medida que esta actividad fue evolucionado se reconoció que es un área muy compleja y que por lo tanto se requería necesariamente del apoyo de gente experimentada en las cuestiones financieras, es por ello que el contador público que habitualmente ejerce la materia fiscal tenga que ser un verdadero especialista a fin de poder auxiliar a aquellas personas que requieren de sus servicios para poder actuar ante las autoridades fiscales correspondientes. Así como en materia civil, penal, laboral, etc., se requiere de peritos ya sea en grafoscopia, dactiloscopia, medicina forense, peritos arquitectos, peritos en avalúos, etc., a fin de constatar fehacientemente lo que se pretende demostrar, así también en materia fiscal se requiere de peritos contables a fin de determinar de manera verídica la información financiera de los contribuyentes.

Se requiere de gente que esté preparada profesionalmente para actuar en nombre y representación de los propios contribuyentes ante las autoridades fiscales respectivas a fin de poder determinar el monto, pérdidas y/o utilidades de los

ingresos obtenidos respecto de las obligaciones jurídico-tributarias que se tienen con la autoridad fiscal.

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

3.1.5. Ética profesional del Contador Público.

3.1.5.1 Ética

En este subtema entraremos al estudio de un controvertido tema, la ética enfocada a la profesión y en especial a la función del contador público.

Es necesario señalar que el vocablo Ética proviene del griego "*Etho*", que significa costumbre: su sinónimo latino de la voz "*More*", de donde deriva el término moral. Ambas voces aluden a un comportamiento humano ordenado conforme a ciertos principios, postulados y normas prescritos por la cultura imperante en cada sociedad.

Respecto a este tema existen un sin fin de definiciones, las cuales nos expresan un comportamiento humano que sigue como canon de conducta los principios y las normas que la sociedad impone.

“Es el conjunto de reglas de comportamiento y formas de vida a través de las cuales tiende el hombre a realizar el valor de lo bueno como uno de los valores fundamentales de su existencia”¹²⁹.

“Es la valoración social, que está implícita en toda actuación del sujeto”¹³⁰.

“La ética es la disciplina filosófica que estudia el comportamiento moral del hombre en sociedad”¹³¹.

“Es la norma que una persona se otorga así misma en función de su reflexión y análisis de los valores y las opciones que se presentan a su consideración en un momento dado.”¹³²

La ética no estudia lo normal de hecho, sino lo normal de derecho, lo que debe suceder, lo establecido como correcto de un modo racional, aún cuando de hecho la conducta humana se realice ordinariamente de otro modo.

En algunas ocasiones los términos moral y ética suelen equipararse, el primero tiene por objeto de estudio al conjunto de principios, criterios, normas y valores que dirigen el comportamiento humano, ésta hace actuar de una determinada manera y permite saber que se debe de hacer en una situación concreta. Es como una especie de brújula que orienta, y dice cuál es el camino a seguir, dirige las acciones en una determinada dirección, es la brújula que indica el camino, en tanto que la Ética es la reflexión teórica sobre la moral, ésta es la encargada de discutir y fundamentar reflexivamente ese conjunto de principios o normas que constituyen a la moral.

¹²⁹ García, Máynez, Eduardo, *Ética, Ética Empírica, Ética de Bienes*, 23ª ed., México, Porrúa, 1980, p 13.

¹³⁰ Arnaiz, Aurora, *Ética y Estado*, México, Imprenta Universitaria, México, 1969, p 9

¹³¹ Escobar Valenzuela, Gustavo, *Ética Introducción a su Problemática y su historia*, 2ª ed., México, Mc Graw Hill, 1985, p. 28.

¹³² Gutiérrez, Sáenz, Raúl, *Ética*, 3ªed., México, Esfinge, 2001, p.13.

La moral tiene que ver el nivel práctico de la acción y trata de responder a la pregunta ¿qué debo hacer? la ética con el nivel teórico de la reflexión y trata de responder a preguntas del tipo ¿qué es la moral? ¿Cómo se aplica la reflexión a la vida cotidiana?

La moral es el hecho real que encontramos en todas las sociedades, es un conjunto de normas a saber que se transmiten de generación en generación, evolucionan a lo largo del tiempo y poseen fuertes diferencias con respecto a las normas de otra sociedad y de otra época histórica, estas normas se utilizan para orientar la conducta de los integrantes de esa sociedad.

Es el hecho real que se da en la mentalidad de algunas personas, es un conjunto de normas a saber, principio y razones que un sujeto ha realizado y establecido como una línea directriz de su propia conducta.

La moral tiene una base social, es un conjunto de normas establecida en el seno de una sociedad y como tal, ejerce una influencia muy poderosa en la conducta de cada uno de sus integrantes, por lo tanto actúan en la conducta desde el exterior o desde el inconsciente, en cambio la ética surge como tal en la interioridad de una persona, como resultado de su propia reflexión y su propia elección, por lo tanto influye en la conducta de una persona pero desde su misma conciencia y voluntad.

La ética presenta un paradigma de conducta valiosa que el hombre debe realizar, en donde la cultura en la que se vive, la sociedad como tal, señalan la línea demarcadora entre lo lícito y lo ilícito, lo correcto y lo incorrecto, lo aceptable y lo inaceptable.

La ética anida en la conciencia moral de todo ser humano y le sirve de motor, de freno o de dirección según los casos, al momento de actuar.

La ética es la ciencia que estudia la bondad o la maldad de la conducta humana.

3.1.5.2. Ética Profesional.

Previamente al estudio de la ética del contador público, se entrará al estudio de la ética con la que todo profesional debe contar al momento del ejercicio de su profesión.

Primeramente señalaremos la definición de ética profesional, “la cual es un conjunto de normas en términos de los cuales definimos como buenas o malas una práctica y relaciones profesionales. El bien se refiere aquí a que la profesión constituye una comunidad dirigida al logro de una cierta finalidad: la prestación de un servicio”¹³³.

“Es la ciencia normativa que estudia los deberes y los derechos de los profesionales en cuanto tales”¹³⁴.

Observamos pues que, la ética profesional tiene como objetivo regular la buena conducta en el desempeño de las actividades profesionales es decir se enfoca al como el profesionista realiza correctamente y diligentemente cada uno de los servicios que le sean encomendados.

El concepto medular de la ética profesional es el concepto de moralidad, por lo tanto todos los principios normativos y las aplicaciones de su casuística deben estar impregnados e impulsados por la moral, pero seria absurdo pensar que el objeto de ética y responsabilidad profesional se limite solamente a las obligaciones impuestas por la moral y o por el derecho natural, con exclusión de cualquier otra exigencia de índole jurídica y social, por lo tanto el ejercicio de la profesión debe cuidar diferentes aristas como son las siguientes¹³⁵:

- La del derecho, esto es la legislación o prescripciones jurídicas de cualquier comunidad

¹³³ Villarini, Ángel, *La enseñanza Moral en el currículo Universitario*, México, colección praxis, 1994, p, 15.

¹³⁴ Menendez, Aquiles, *Ética profesional*, 11ª ed., México, Herrero hermanos, 1992, p., 12.

¹³⁵ ibídem, p 13.

- La sociedad, entendida como solidaridad humana dentro de cualquier orden.
- La tradición, que siendo el legado razonable, y a veces heroico de las generaciones precedentes, no merece un tratamiento grosero ni ofensivo, ni siquiera la común postergación de la indiferencia y el olvido.
- La cortesía y urbanidad, que sin afectar directamente a ninguna virtud interna, decide tantas veces del buen nombre del profesionalista, con perjuicio o beneficio de la misma profesión.

Existen tres tipos de condiciones o imperativos éticos profesionales:

1.- Competencia. Exige que la persona tenga los conocimientos, destrezas y actitudes para prestar un servicio, ya que existen muchas personas que usurpan el lugar de muchos profesionistas, prestando servicios que dejan mucho que desear.

2.- Servicio al cliente. La actividad profesional sólo es buena en el sentido moral si se pone al servicio del cliente es decir, que tenga como objetivo el satisfacer las necesidades de los habitantes que forman parte de nuestra sociedad.

3.- Solidaridad. Las relaciones de respeto y colaboración que se establecen entre sus miembros, o sea el trabajo va encaminado al apoyo de los miembros de la sociedad.

El comportamiento ético o la rectitud no es ingrediente ajeno al ejercicio profesional.

Hay quienes atropellan, consciente y sistemática y cotidianamente esos márgenes, la mayoría de las veces, por un afán de lucro inmoderado; sé les califica como profesionales inmorales. Existen otros que ignoran y ni siquiera sé preocupan de los límites éticos; de ellos se dice que son amorales. El resto son simplemente profesionales.

Observamos que el comportamiento ético es de la esencia del ejercicio profesional; las faltas de ética que comete un profesionalista no concierne sólo a esa

persona sino que afectan el prestigio de la profesión y si ellas redundan o no, en perjuicio de la comunidad.

El comportamiento ético concierne a toda actuación humana; no es un asunto exclusivo de los profesionales; compromete con mayor énfasis a quienes han tenido el privilegio de una formación de nivel superior a costa de toda la sociedad que ha debido contribuir a ella y que espera, justificadamente, una actuación correcta de quienes han disfrutado de esa preferencia selectiva.

Resaltando aquí, el papel de la sociedad, la cual fue participe de la educación que el individuo recibió durante años (tomando en cuenta que actualmente pocos son los que tienen ese privilegio), por lo cual, como agradecimiento a esa participación pretende contar con buenos profesionistas que presten sus servicios de forma honrada y correcta.

La ética profesional, es un valor cultural, propio de la sociedad y el tiempo en que se vive.

La Universidad o las escuelas encargadas de esta preparación, (principalmente como agente generador y transmisor de la cultura de un pueblo han inculcado o debido inculcar en los estudiantes ese patrimonio de valores que todos compartimos. Y que, por lo mismo; cada Facultad o Escuela. Universitaria no sólo debe enseñar cómo ejercer una profesión, sino como ejercerla bien.

La educación no sólo debe de transmitir los conocimientos teóricos de dichas profesiones sino que debe de inculcar en cada uno los valores y principios que deben de tomar en cuenta en su actuación como profesionistas recordemos que dentro de las finalidades esenciales de la educación tenemos:

- Esta tiende a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomenta en él, a la vez, el amor a la patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

- El artículo 7° de la Ley General de Educación establece que la educación tendrá como finalidad promover la justicia, de la observancia de la ley y de la igualdad de los individuos ante ésta, así como propiciar el conocimiento de los derechos humanos y el respeto de los mismos.

Así vemos que los principios de solidaridad, justicia e igualdad están inmersos dentro de la finalidad de la Educación en México, y es por eso que un profesionista ya habiendo cursado toda su carrera debe contar necesariamente con todos estos aspectos (además de contar con todos los conocimientos teóricos y prácticos de su materia).

“La importancia de la ética profesional puede considerarse en el orden especulativo y en el orden práctico”¹³⁶.

El orden especulativo analiza los principios fundamentales de la moral individual y social, y los pone de relieve en el estudio de los deberes profesionales, tratando de definir con claridad y concisión la naturaleza de la profesión y las distintas relaciones con todos los elementos humanos que sufren su influencia o la ejercen, diferenciando entre los deberes derivados de la justicia o la caridad, cuando hay virtudes que es menester practicar en conciencia y los deberes sociales impuestos por la convivencia.

En el orden práctico la importancia está determinada por las conveniencias y consecuencias que mutuamente rigen las relaciones entre profesionistas y la clientela, es notorio que la garantía del éxito profesional la constituye el leal y escrupuloso cumplimiento de los deberes.

Ahora bien las actuaciones antitéticas son crímenes colectivos que se cometen porque, en primer término, perjudican a las víctimas que las sufren (a la persona que se presta el servicio), éstas son las primeras perjudicadas y al mismo tiempo, ellas disminuyen la honra de quienes las cometen; dañan notoriamente el

¹³⁶ *Ibidem.* p. 14 y 15

prestigio no sólo de la persona que realizó la mala actuación sino daña el prestigio de la respectiva profesión perjudicando a todos los demás profesionistas, los cuales no serán convocados para la prestación de servicios gracias al mal actuar de sus colegas antitéticos.

Las actuaciones contrarias a la ética no sólo dañan a quienes las sufren sino principalmente a la comunidad humana en que acontecen.

Debemos de tomar muy en cuenta que toda profesión no es sólo un modo de ganarse la vida y realizarse personalmente. Esta es sólo su dimensión individual. También las profesiones tienen un fin social y éste consiste en servir adecuadamente cada una de las necesidades que la sociedad debe satisfacer para posibilitar el bien común. Es decir las funciones de un profesionistas trascienden de un plano meramente individualista a un plano totalmente social.

Tomemos en cuenta que las transgresiones a la ética profesional ponen en peligro la vida, la salud, los derechos de las personas, su seguridad moral y material, la confianza pública y valores inestimables cuya protección, incumbe al Estado.

De lo anterior se puede establecer que la función específica de la actividad profesional consiste en establecer o restablecer el orden necesario al bien común, pero frecuentemente los profesionistas se juzgan dispensados de cualquier orden o disciplina como si la anarquía fuese un privilegio de su capacitación universitaria.

3.1.5.3. Ética Profesional del Contador Público.

Para promover una conducta honesta entre sus agremiados, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (I.M.C.P.) en 1920, emite el Código de Ética Profesional, con postulados dirigidos a que todos los contadores públicos estén conscientes de cuál es su responsabilidad como tales ante la sociedad, ante quien patrocina sus servicios y ante la profesión misma. Por supuesto, este código incluye normas generales y sanciones para quienes no se apeguen a sus lineamientos.

El contador público debe actuar en estricto apego a los postulados del Código de Ética, ya que de la lectura del mismo se desprende el hecho de que no sólo sirve de guía a la acción moral sino que también, mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia, y respetarse a sí misma.¹³⁷

El Código de ética Profesional está inspirado en los principios de la ética social, ya que todo profesional, por el hecho de serlo, tiene una triple vinculación humana expresada en deberes y derechos: en primer lugar, con la persona o institución que solicita sus servicios en segundo lugar, con los colegas de la profesión, y por último con el círculo social en el que actúa.

Dichos principios se plasman en el Código como en doce postulados que representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales¹³⁸:

- 1) La definición del alcance del propio código.

Postulado I. Aplicación universal del código.

Esto implica que es aplicable que todo contador público o firma nacional o extranjera, independiente de la actividad que realicen ya sea un ejercicio independiente o cuando actué como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas.

- 2) Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.

Postulado II. Independencia de criterio.

¹³⁷ Trejo Caballero Juana (coord.), *Lo que usted sabe a cerca del Dictamen fiscal*, 3ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007, p 27.

¹³⁸ Trejo Caballero Juana (coord.), *Código de ética profesional*, 8ª ed., México, Instituto Mexicano de contadores públicos, 2009, p. 7 y 9.

En el ejercicio de su profesión el contador tiene la obligación de contar con un criterio imparcial y libre de conflicto de intereses, esto es que cuando tenga algún interés respecto a los asuntos que maneje deberá avisar a su cliente y excusarse de el conocimiento del mismo.

Postulado III. Calidad profesional de los trabajos.

En la prestación de sus servicios el contador deberá actuar con responsabilidad teniendo el debido cuidado y diligencia para realizar de una forma adecuada su labor.

Postulado IV. Preparación u calidad profesional.

El profesional deberá contar con los conocimientos y capacidad necesarios para realizar su actividad profesional, de lo contrario deberá prepararse para ello, o solicitar la colaboración de un especialista cuando no sea capaz de resolver el conflicto.

Postulado V. Responsabilidad personal.

El contador deberá aceptar la responsabilidad que tiene en las labores realizadas por el mismo y por sus subalternos.

3) Las normas que amparan las relaciones y los servicios profesionales

Postulado VI. Secreto profesional.

El contador tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión; con la autorización de los interesados, el contador público proporcionara a las autoridades competentes la información y documentación que estas les soliciten.

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

El contador no intervendrá en arreglos que directa o indirectamente no cumplan con la moral, como el recibir retribuciones económicas, las cuales no tenga sustento profesional para su aceptación.

Postulado VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.

El profesional se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Postulado IX. Retribución económica,

El contador por los servicios prestados es merecedor de una retribución económica.

4) La responsabilidad hacia la propia profesión.

Postulado X Respecto a los colegas y a la profesión.

Todo contador cuidara sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión si no que se enaltezca actuando con espíritu de grupo.

Postulado XI. Dignificación de la imagen profesional con base en al calidad

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

Postulado XII. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos,

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

Este código de ética establece algunos lineamientos que debe seguir el contador público y/o la Firma cuando presten servicios de consultaría fiscal, por lo que deberán cuidar de proponer la mejor posición a favor de su cliente, que no se obstruya de ninguna manera la integridad y objetividad, y sea según su opinión consistente con la ley.

Establece que el contador no deberá dar a su cliente la seguridad de que la asesoría fiscal ofrecida, es incuestionable. Por el contrario, deberán asegurarse de que el cliente se dé cuenta de las limitaciones y consecuencias inherentes, de modo tal, que no se malinterprete la expresión de una opinión como la afirmación de un hecho.

Deberán tener cuidado en documentar la consultaría fiscal que proporcione, sustanciando sus interpretaciones de la ley y, cuando lo consideren necesario, recomendar al usuario de sus servicios la asesoría de un profesional de otra rama.

Por lo tanto los contadores públicos al momento de prestar sus servicios cualquiera que éstos sean, deberá de actuar con rectitud y con total responsabilidad de su trabajo, y en especial aquellos que se dedican a la materia fiscal, ya que deben de ser consiente de que el hecho de que no cuenten con los conocimientos necesarios o actúen con un comportamiento poco ético, puede perjudicar al contribuyente y a la larga a la sociedad entera, ya que eso se vera reflejado en la recaudación de dedicada al gasto publico, sin olvidar las consecuencias jurídicas que por ello puede contraer, como incurrir en algún delito o ser merecedor a alguna sanción.

Como conclusión de lo antes mencionado debe entenderse que la Contaduría Pública es una profesión consolidada a través del tiempo y del esfuerzo de muchos profesionistas que han cooperado en su fortalecimiento y dignidad mediante la proyección de una imagen respetada por la sociedad. Esto no debe olvidarse al momento de llevar acabo una auditoria, realizar los estados financieros, emitir dictamen fiscal, etc., o al momento de juzgarlo por quien hace uso de él.

3.1.6. Sanciones que impone la Legislación Mexicana al Contador Público.

El ordenamiento jurídico mexicano prevé varias sanciones para los contadores públicos cuando incumplan con su labor y perjudiquen a terceros, las cuales van desde una multa hasta pena privativa de la libertad.

La ley reglamentaria del artículo 5° constitucional, establece algunos delitos e infracciones que comenten los profesionistas cuando actúen en contra de lo estipulado en esta ley, por los cuales se harán acreedores a su respectiva pena o sanción, en las cuales puede incurrir el contador público.

Dicha ley reglamentaria establece que la Dirección General de Profesiones a solicitud y previa audiencia de la parte interesada, podrá cancelar las inscripciones de títulos profesionales, por error o falsedad en los documentos inscritos, o por una resolución de autoridad competente, aclarando que la cancelación del registro de un título o autorización para ejercer una profesión, producía efectos de revocación de la cedula o de la autorización.

También establece una multa de cincuenta pesos, a los profesionista que se niega a prestar sus servicios en caso de urgencia inaplazable no importando la hora y el sitio siempre y cuando este último no exceda de 26 kilómetros distancia, del domicilio del profesionista, duplicándose éste en caso de reincidencia.

Así como también la persona que ejerza alguna profesión que requiera título para su ejercicio, sin la correspondiente cedula o autorización, no tendrá derecho a cobrar honorarios.

Estableciendo que los profesionistas serán civilmente responsables de las contravenciones que comentan en el desempeño de trabajos profesionales, los auxiliares o empleados que estén bajo su inmediata dependencia y dirección, siempre que no hubieran dado las instrucciones adecuadas o sus instrucciones hubieren sido la causa del daño.

Los contadores públicos que realicen un contrato de prestación de servicios será responsables de los daños que se le ocasionen al cliente si no realizan de una manera adecuada con sus obligaciones conforme al artículo 2615 del Código Civil para el distrito federal, siendo responsable de los daños y los perjuicios que se le ocasionen, independientemente de las penas que se haga acreedor por la comisión de algún delito.

Por otro lado el Código de Ética Profesional establece que el contador público que viole dicho código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación a la que pertenezcan o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para la ratificación que requieran sus estatutos

Según a falta la sanción podrá consistir en:

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

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

3.1.7. Sanciones que Impone Ley a los Contadores Públicos en caso de incumplimiento a las disposiciones fiscales.

García Máynez establece que la sanción “es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”¹³⁹.

Con lo que se puede encontrar como característica fundamental que es de carácter desfavorable, desagradable o adverso para quien lo padece.

En cambio Carnelutti considera que se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto, la cual ha de estimular a la observancia del mismo tales consecuencias han de ser desagradables es decir ha de consistir en mal¹⁴⁰.

Dichas consecuencias pueden ser de muy diversas magnitudes, atendiendo a las condiciones en que se realizó la infracción y a los intereses en que se hubieren afectado, para que así la sanción que se establezca responda adecuadamente al objetivo general que persigue, y que no es otro que la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.

De la Garza establece una diferencia entre sanción y pena, “la primera en estricto sentido es la que tiene finalidad de reparación, en tanto que la segunda es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo”¹⁴¹.

Tanto la pena como las sanciones en materia fiscal, provienen de una infracción tributaria definida como cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración. Las cuales se dividen en dos grandes grupos de acuerdo a la obligación violentada:

¹³⁹ García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 49ª reimpresión, México, Porrúa, 1998, p. 295.

¹⁴⁰ Carnelutti Francisco, *Sistema de derecho procesal civil*, Argentina, UTEHA, 1944. p 25.

¹⁴¹ De la Garza, Sergio Francisco, op.cit. 895.

Infracciones sustantivas. Implica no cumplir con el pago de la prestación tributaria o cumplir tardíamente.

Infracciones formales, existe un incumplimiento de hacer, de no hacer y de tolerar, que ordenan las normas fiscales.

Las sanciones en materia fiscal consisten en:

- La simple indemnización al fisco de la cantidad debida más, sus accesorios, como el mero cumplimiento de la deuda pecuniaria.
- Multa, decomiso, privación de la libertad, que tienen por objeto intimidar al infractor para hacerlo desistir de cualquier intento de infracción

Las sanciones que imponen en por alguna infracción a las obligaciones tributarias son directamente imputables a los contribuyentes, obviamente por que al ser aquellos sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria deben de cumplir con ciertas obligaciones tributarias, pero es menester aclarar que en el cumplimiento de éstas es necesaria la intervención de un profesional como el contador público, que cuente con los conocimientos necesarios para el adecuado cumplimiento de dichas obligaciones.

Por lo tanto son estos profesionistas directamente responsables de las sanciones impuestas a los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación en su título IV capítulo I, De las infracciones.

En tanto que el artículo 89 establece algunas infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, como los son:

- Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.
- Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

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

No se incurrirá en la infracción a que se refiere la fracción I de este artículo, cuando se manifieste por escrito, que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales o bien manifiesten al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

Dichas infracciones se sancionará con una multa de \$39,670.00 a \$62,340.00,

Se considerará como agravante de estas infracciones que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades, en este caso, la multa se aumentará de un 10% a un 20% del monto de la contribución omitida, sin que dicho aumento exceda del doble de los honorarios cobrados por la asesoría, el consejo o la prestación de servicios.

No se incurrirá en dicha agravante, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales.

También se establecen algunos delitos en los que puede incurrir el contador público, cuando:

- Concierten la realización del delito.
- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- Cometan conjuntamente el delito.
- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior

Los delitos en los que puede incurrir son el de contrabando, defraudación fiscal, ya sea como autor intelectual o material del mismo.

También se establece alguna sanción para los contadores públicos dictaminadores. cuando realizan el dictamen financiero conforme a lo establecido en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no observando omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, o trasladadas, o propias del contribuyente, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia, e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos y cuando la determinación sea realizada por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, se hará acreedor a una multa del 10 % hasta el 20% del crédito fiscal determinado, no excediendo hasta el doble de los honorarios cobrados.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 52 tercer párrafo, establece que cuando el contador público dictaminador no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro.

Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

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

Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código Fiscal de la Federación.

Dentro de las sanciones que se le pueden aplicar a los contadores públicos dictaminadores se encuentran las siguientes:

Amonestación la cual es entendida esta como “la advertencia o llamada de atención sobre un error o falta del contador público, antes de tomar una decisión negativa contra alguien”¹⁴², la cual va se aplicada cuando:

- No proporcione o presente incompleta la información que le requiera la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, tales como:

1- Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

2- La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Por dicha infracción, la sanción se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- No cumpla con informar a la autoridad cualquier cambio en los datos contenidos en la solicitud, de registro para ser contador público dictaminador en el termino establecido de un mes, además de no presenta las constancias que lo acrediten como miembro de un colegio, presente documento que demuestro que sustento y aprobó el examen que demuestre tener los conocimientos necesarios para desempeñar el cargo.

¹⁴² Quintana Valtierra, Jesús, op.cit. p 339.

- No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Suspensión

Suspensión del registro ante el Servicio de la Administración Tributaria, cuando el contador público:

- Formule el dictamen o declaratoria en contravención a lo establecido en el artículo 52 del Código Fiscal; 68 a 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años. La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;
- Acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;
- No aplique las normas de auditoría. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años. Dicha sanción se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;
- Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;
- Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;

- No cumpla con contar con el refrendo de la certificación otorgada por el Colegio de Contadores cuando esta llegue a su término de vigencia. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;
- Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación de un colegio de contadores con reconocimiento de idoneidad. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente, y
- No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinta al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

Cancelación

El Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro cuando

- Exista reincidencia del contador público y se acumulen tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y
- Participé en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

Procedimiento de amonestación, suspensión, cancelación,

El Servicio de Administración Tributaria una vez determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

La autoridad fiscal admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. Las pruebas se valorarán, una vez agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda, y la cual se emitirá en un plazo que no excederá de doce meses.

De lo anterior se establece que independientemente de las sanciones de las que es acreedor el contador en el campo del derecho, es necesario que se le considere como responsable solidario ante el fisco, cuando al contribuyente se le determine un crédito fiscal o se le imponga una multa; por que dicho profesionista no cuenta con la pericia necesaria o actúa con dolo, y perjudica a la esfera jurídica de la persona física o moral que deposita toda su confianza y su patrimonio, para que le ayude al cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de recibir un salario o un horario por su labor, por ello es justo que no solo sea acreedor a una multa si no que responda con su patrimonio, teniendo el fisco la posibilidad de cobrar indistintamente al sujeto principal o al profesionista logrando una mayor recaudación que sea dedicada al gasto público.

Una vez determinado el papel que juega el profesionista objeto de estudio dentro de la relación jurídica tributaria, es necesario establecer la forma en la que quedará obligado ante la autoridad hacendaria, al ser considerado responsable solidario fiscal, realizando una serie de adiciones a la legislación correspondiente, lo cual se establecerá en el siguiente y último capítulo de la presente investigación.

CAPÍTULO IV.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL DE LOS CONTADORES PÚBLICOS.

4.1. Necesidad de adicionar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

La responsabilidad solidaria en materia fiscal como ya se estableció anteriormente tiene como objetivo facilitar y asegurar una mayor recaudación por parte del Estado, mediante la imposición de algunas obligaciones a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, como es el vigilar el cabal cumplimiento de dichas obligaciones cargo del contribuyente.

Tal y como lo establece las siguientes tesis jurisprudenciales.

Séptima Época, Registro: 233907, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 6 Primera Parte Materia(s): Administrativa, Página: 144

IMPUESTOS, RETENCION DE, CON CARGO A TERCEROS (LEGISLACION DEL ESTADO DE CHIHUAHUA).

No son inconstitucionales los artículos 528, 566 y 569 del Código Administrativo del Estado de Chihuahua, que imponen a los patrones la obligación de retener del salario de sus trabajadores las cuotas correspondientes al impuesto sobre sueldos y emolumentos, presentar listas del personal a su servicio y enterar en las oficinas recaudadoras el monto del impuesto retenido, pues tales deberes impuestos a terceros corresponden a la facultad que el fisco tiene para controlar el impuesto y hacer mas expedita su recaudación, **facultad implícita en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al conceder atribuciones al Estado para establecer contribuciones, no consagra una relación jurídica simple, en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado el derecho correlativo de cobrarlo, sino que constituye uno de los basamentos del complejo de derechos, obligaciones y atribuciones que forman el contenido del derecho tributario, entre las que se hallan las de controlar el tributo mediante la imposición de obligaciones a terceros.**

Amparo en revisión 3100/51. Maderería del Norte, S. de R.L. y coagraviados. 6 de febrero de 1968. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Séptima Época, Registro: 903527, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. SCJN, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2854, Página: 1998

VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. LA OBLIGACIÓN A TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL.

En el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo puede, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, **imponer a los terceros de la relación jurídica tributaria obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad está implícita en la norma constitucional citada**, al decir que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes. **A fin de obtener las contribuciones que señalen las leyes, es lógico que el Poder Legislativo puede fijar obligaciones a cargo de terceros que no sean los sujetos pasivos directos.** Por ello, al señalar el artículo 1o., párrafo tercero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que el contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, no conculca garantía individual alguna, puesto que aun cuando el sujeto está claramente definido en la norma al establecer ésta que están obligados al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas o morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes, dicho impuesto puede ser repercutido, o como se expresa en la ley a estudio trasladado.

Amparo en revisión 5323/81.-José Manuel Chávez Campomanes.-7 de diciembre de 1982.-Unanimidad de diecinueve votos.-Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Séptima Época, Registro: 233620, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Materia(s): Administrativa, Página: 39

MATERIALES PARA CONSTRUCCION, IMPUESTO SOBRE. RETENCION POR TERCEROS (LEGISLACION DEL ESTADO DE MEXICO).

No es inconstitucional el artículo 16, Tarifa " L", de la Ley General de Hacienda del Estado de México, reformado por el Decreto Número 72, publicado en la Gaceta de Gobierno del Estado de México de fecha 31 de diciembre de 1949, que impone a los productores de tabique, teja y materiales de construcción, especificados en el decreto mencionado, la obligación de retener el impuesto a cargo de los compradores o consumidores de dichos materiales, **pues tales deberes impuestos a terceros corresponden a la facultad que el fisco tiene para controlar los impuestos y hacer más rápida y efectiva su recaudación, facultad que se encuentra implícita en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al conceder atribuciones a los Estados para establecer contribuciones, no consagra una relación jurídica simple en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado el derecho correlativo de cobrarlo, sino que constituye uno de los basamentos del**

complejo de derechos, obligaciones y atribuciones que forma el contenido de derecho tributario, entre las que se halla la de controlar el tributo, mediante la imposición de obligaciones a terceros. No se trata en la retención de impuestos de un trabajo personal de aquéllos a que se refiere el artículo 5o. de la Constitución, sino que tal actividad debe catalogarse como una **cooperación o colaboración que deben realizar los productores de materiales para construcción, en beneficio del Estado; sin dejar de reconocer que ello implica algunas molestias, pero no debe olvidarse que en materia tributaria generalmente se requiere del concurso de los particulares, sean o no causantes directos, a fin de que colaboren con el fisco para lograr un perfecto control en la recaudación de los impuestos y que el Estado pueda satisfacer los servicios públicos a su cargo; así, puede contemplarse la existencia de diversas intervenciones que desempeñan personas ajenas a los causantes directos y que no pueden reputarse como trabajo o servicios personales;** siendo este el caso de los patrones al retener el importe del impuesto por el trabajo de sus empleados (retención en la fuente); en el caso de los notarios públicos la obligación de vigilar el pago de los impuestos de las personas que ante ellos solicitan diversos actos, que requieren su intervención por la fe pública que de ellos da; como también se obliga a terceros a retener las cotizaciones, tanto para el Seguro Social como para el ISSSTE; con la obligación para todos ellos de convertirse en deudores solidarios del fisco o de las instituciones sociales mencionadas, en caso de no retener el importe de los pagos o ver que se cumplan con ellos en el caso de los notarios. **Tales servicios se justifican por ser sumamente difícil para el Estado poder lograr directamente la recaudación a través de los causantes directos; e indudablemente que tales servicios de cooperación se prestan por los gobernados en beneficio del Estado y de la colectividad, sin que por ello puedan estimarse contrarios al artículo 5o. de la Constitución Federal.**

Amparo en revisión 3682/50. Román Díaz y coagraviados. 29 de julio de 1971. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Euquerio Guerrero López.

Por lo tanto uno de los objetivos primordiales de la figura en estudio es que el Estado a través de una mayor recaudación, pueda cumplir con su principal labor de satisfacer las necesidades de la población, a través de destinar una mayor cantidad de dinero al gasto público.

Algunos autores como Zavala consideran que “la responsabilidad solidaria la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron”¹⁴³.

¹⁴³ Flores Zavala, Ernesto, op. cit. p. 102.

Se establece que fines prácticos particularmente disciplinarios y represivos inspiraron al legislador para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal de manera en que se podría hablar de una responsabilidad verdadera a título represivo¹⁴⁴.

Como se estableció anteriormente que para que un sujeto pasivo por adeudo ajeno participe en la relación tributaria de origen que surge entre el contribuyente directo y los órganos fiscales del Estado, debe existir un conjunto de normas que prevean los supuestos en que nacerá la responsabilidad de estos, por ello, el primer efecto que se identifica de la participación de terceros en la relación jurídica tributaria, es precisamente su intervención en dicha a relación¹⁴⁵.

A pesar de que la legislación fiscal no establece como obligación hacia los contadores públicos, el que ayuden al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de acuerdo a lo analizado anteriormente es precisamente éste uno de los campos de su ejercicio profesional, coadyuvando así con la autoridad ha tener una correcta y mayor recaudación de las contribuciones.

Labor profesional que se encuentra descrita en el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación en el cual se establecen una serie de infracciones para terceros en caso de cometer alguna conducta considerada contra la Ley; reconociéndose la intervención directa y fundamental de dicho profesionista dentro de la relación jurídico tributaria, encontrando así la justificación del vinculo que se pretende establecer dentro de la presente investigación, esto es entre el fisco y el contador, al considerar a éste como responsable solidario cuando no cumpla correctamente con su función de asesor en el cumplimiento de la obligaciones del contribuyente, no ayudando a tener una correcta recaudación perjudicando a la sociedad en general.

Al adicionarse el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación estableciendo una responsabilidad solidaria a los contadores públicos sería de gran utilidad

¹⁴⁴ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit. p. 507.

¹⁴⁵ Cfr. Carrillo Leyva, Aturo Manuel, op.cit. p. 151.

existiendo una mayor certeza jurídica para el contribuyente, ya que dichos profesionistas, al contar con esta carga legal realizarán con mayor cuidado su trabajo; por que si éstos ven afectada su esfera jurídica con la determinación de un crédito fiscal o con una sanción por causas no inherentes a ellos, dichos profesionista responderán con su patrimonio ante el fisco por tal incumplimiento de las obligaciones fiscales, pudiendo la autoridad hacer efectivo el crédito o la sanción indistintamente al responsable directo o al solidario.

Incluyéndose en esta carga solidaria a un nuevo responsable de hecho, que es el contador público, así como una nueva forma de instaurar dicha responsabilidad solidaria, ya que ésta sería por impericia o dolo de un profesionista, cuando por su falta de conocimientos técnico-contables, el contribuyente viera afectada su esfera jurídica, la cual se origina en un contrato de prestación de servicios o en una relación laboral, cuya consecuencia en el incumplimiento de las obligaciones del profesionista causa algún adeudo con el fisco, teniendo este la obligación de cubrir el monto establecido por la autoridad fiscal, dependientemente de las responsabilidades que se originen en otras materias.

En conclusión con dicha adición al Código Fiscal de la Federación, se lograría una mayor recaudación de las contribuciones y sus accesorios, debido a que se podrá asegurar el pago de los créditos fiscales y de las multas con mayor facilidad, puesto que serían dos los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y con ello la federación tendría una mayor liquidez, para poder destinar un mayor presupuesto al gasto público.

4.2. Los Contadores Públicos como Responsables Solidarios Fiscales.

La constitución en el artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir de una manera proporcional y equitativa al gasto público, pero los contribuyentes en general no conocen la manera de cómo deben de cumplir cabalmente con esa obligación, es por ello que a través de un contrato de prestación de servicios o de una relación laboral, contratan a un contador público, que cuenta

con los conocimientos necesarios para poder determinar la forma en la que deben de cumplir con sus obligación en materia fiscal.

Esta presunción de conocimiento es debido a que como profesional ha cumplido todos los requisitos establecidos en la ley para poder ejercer la contaduría, contando con un título expedido por una institución educativa autorizada para ello y por una cedula profesional otorgada por la Secretaria de Educación Publica.

Como ya se estableció anteriormente la Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado¹⁴⁶.

El contador público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general y naturalmente el Estado.

Por lo tanto el contador al llevar un registro metódico de las operaciones de una empresa es necesario que se percate de la importancia de su labor por que a través de ella:

a) El empresario invierte valores en el negocio y necesita comprobar que su movimiento esté justificado, y las existencias en todo tiempo sean las debidas, tanto más cuanto que estos valores son manejados por sus empleados.

¹⁴⁶ Kane, Robert, op.cit. p.7.

b) No solamente se invierten valores propios en el negocio, si no también valores ajenos, procedentes de compras a crédito o préstamos y por lo tanto se requiere conocer los pormenores de estos compromisos para cumplirlos debidamente.

c) Al registrar las operaciones realizadas y los resultados de las mismas, se va haciendo historia, de cuyo estudio puede obtener saludables enseñanzas el empresario para normar sus actos futuros.

d) Los impuestos están basados en la inversión de capitales, producto de los mismos, u otras operaciones de comercio. Por lo tanto, se requiere llevar contabilidad que sirva como fuente de datos y prueba, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales”¹⁴⁷.

La contabilidad es importante porque sirve al empresario: para controlar el movimiento de sus valores; conocer el resultado de sus operaciones; su posición con respecto a los acreedores, y servir en todo tiempo de medio de prueba de su actuación comercial.

Esta importancia ha sido reconocida por el Estado, quien en el artículo 33 del Código de Comercio establece que “El comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de todas sus operaciones”.

Por lo tanto el contador debe tener sumo cuidado al momento de realizar todos los registros en los estados financieros ya que son la base de la capacidad contributiva de las personas físicas o morales, bajo la cual deben tributar, además deberá de conocer a la perfección las disposiciones fiscales vigentes, para que ninguna de las obligaciones tanto sustantivas como formales sean omitidas.

Cumpliendo con ello una doble función la primera para con el contribuyente ya que su situación jurídica con el fisco es idónea puesto que se llevaron acabo cabalmente con todas sus cargas fiscales, y la segunda para con el fisco que

¹⁴⁷ Anzures, Maximiliano, *Contabilidad general*, 2° ed., México, Porrúa, 1989, p. 1.

obtendrá una mayor recaudación, y eso a la larga se convertiría en una gran función social al colaborar en la conformación del gasto público, con el cual el Estado satisface las necesidades de la población.

Pero el problema surge cuando en la actualidad la mayoría de las determinaciones de los créditos fiscales o de las multas impuestas por la autoridad fiscal a los contribuyentes, no es por causa inherente a éstos, si no que es imputable a la impericia o al dolo de los contadores públicos que en el ejercicio de su profesión, provocan que aquellos incumplan con algunas de sus obligaciones fiscales.

Pero al ser los contribuyentes sujetos activos de una relación jurídico tributaria son ellos los que ven afectada directamente tanto su esfera jurídica económica, y la patrimonial, siendo que ellos confiaron sus asuntos fiscales a un perito en ello, el cual recibe un pago como honorarios o como salario por realizar su trabajo.

Por lo tanto si se demuestra que dicho profesionista no realizo adecuadamente su labor, por falta de conocimiento o experiencia contable, o por alguna conducta intencional, perjudicando con esto al contribuyente en su esfera jurídica, se le debe de considerar como responsable solidario ante el fisco, por lo que la autoridad puede hacer exigible la obligación tanto al contribuyente como a dicho profesionista indistintamente.

Al establecer la importancia de la labor del contador público en la relación jurídica tributaria y para justificar legalmente el vinculo que existe entre el contribuyente, el contador y el fisco, es necesario que la ley establezca como obligación y derecho que todo contribuyente debe de auxiliarse de un contador Publico, para que lleve acabo la contabilidad y determine forma y los tiempos del cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual se convertiría en una carga para dicho profesionista.

Para lo cual deberá de adicionarse el Código Fiscal de la Federación en el Titulo Segundo, Capitulo Único de los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes, incluyendo un nuevo articulo 18- C que establezca es obligación de

todo contribuyente auxiliarse en la realización de su contabilidad y en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de un contador público con título y cedula profesional expedido por las instituciones autorizadas para ello.

Como ya se menciona anteriormente el contador será responsable solidario si actúa como impericia y dolo al momento de su desarrollo profesional y provoca que el contribuyente sea molestado por la autoridad fiscal, es por ello necesario analizar estos dos conceptos,

4.2.1. Impericia del Contador Público

La impericia es definida como “la falta de pericia, falta de sabiduría, práctica, experiencia y habilidad en una ciencia o arte”¹⁴⁸.

Entendiendo por pericia “la experiencia y habilidad en una ciencia o arte”¹⁴⁹.

Con lo que se concluye que la impericia es una forma de un actuar imprudente consistente en la falta de conocimiento aptitud y capacidad para realizar alguna labor.

Acercas de este concepto existen diversas tesis jurisprudenciales que ayudan al mejor entendimiento del mismo en el ámbito jurídico, y son las siguientes:

Sexta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Segunda Parte, XVII, Página: 9, Tesis Aislada, Materia(s): Penal, Registro No. 263284

ABORTO. IMPRUDENCIA. ... el procesado obró con negligencia, es decir con descuido y falta de atención, sin prever el resultado previsible y

¹⁴⁸ Real Academia De La Lengua, *Diccionario de la lengua española* [en línea] 22ª ed., 2001, España, [consultado 20/10/2010] formato HTML, disponible en internet: <http://www.rae.es/rae.html>.

¹⁴⁹ Rosales Camacho, Luis, (Coord.), *Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado*, México, Reader's Digest, 1972, p. 2897.

evitable y, **además con impericia, si el certificado aludido está demostrando que carecía de la capacidad técnica necesaria, por deficiencia, para realizar la referida intervención.**

Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la federación, XCIX, página: 732, tesis Aislada, Materia(s): Civil, Registro No. 344976.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES, HONORARIOS TRATÁNDOSE DEL CONTRATO DE. ... el profesionista carece de derecho para exigir retribución cuando **incurre en negligencia o impericia.** Es cierto que el artículo 2613 del código citado faculta a los profesores para exigir sus honorarios, cualquiera que sea el éxito del negocio o trabajo que se les encomienda, **pero suponiendo siempre que ha habido diligencia, pericia y buena fe en la ejecución de dicho trabajo, pues si el profesionista pudiera exigir honorarios por servicios ejecutados torpemente, o en los que hubiera negligencia o inutilidad completa desde que se realizan,** faltaría la reciprocidad que es fundamental en los contratos bilaterales y que reconoce el Código Civil en los diversos preceptos relativos al cumplimiento y a la interpretación de los contratos.

Quinta Época, Instancia: Primera Sal, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, CXXII, Página: 377, Tesis Aislada, Materia(s): Penal, Registro No. 295102.

IMPRUDENCIA, DELITOS DE (LEGISLACION DE VERACRUZ). El artículo 6º del Código Penal creó dos delitos: el intencional y el de culpa, estableciendo que éste se realiza cuando se ejecuta un acto o se incurre en una omisión cuyas consecuencias eran previsibles y no se previeron, cuando habiéndose previsto se confían en que no se sucederán; **o cuando se causa un daño por impericia o falta de aptitud...**

Séptima Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 14 Segunda Parte, Página: 2, Tesis Aislada, Materia(s): Penal, Registro No. 236922.

IMPRUDENCIA MOTIVADA POR FALTA DE CONOCIMIENTOS TECNICOS (FERROCARRILEROS). La circunstancia de que el inculpado, con violación del contrato colectivo de trabajo, desempeñara tareas en los Ferrocarriles Nacionales de México, que no eran las que correspondían a su categoría laboral y **para los cuales era necesario tener determinados conocimientos**, no le releva de responsabilidad en la comisión de los delitos imprudenciales cometidos al provocarse un alcance de trenes por haberse equivocado los cambios de vías a cargo del acusado, garrotero habilitado; **ya que precisamente el hecho de aceptar una función para la que haya que aprobar exámenes que él no presentó, contribuye a establecer la negligencia con que obró, cuando se dispuso a dirigir sin aptitud técnica para ello, el movimiento de trenes, causando daños por su impericia.**

Séptima Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 83 Segunda Parte, Página: 30, Tesis Aislada, Materia(s): Penal, Registro No. 235367

IMPRUDENCIA, DELITO POR. Comete un delito imprudente quien, en los casos previstos por la ley, cause un resultado típicamente antijurídico, sin dolo, **pero como consecuencia de un descuido por el evitable.** Como consecuencia de la falta de dolo, se caracterizan estos delitos por su reprochabilidad y peligrosidad. Así, mientras en los hechos dolosos la finalidad de la acción se dirige al resultado típico y pasa a constituir el "dolo", la finalidad de las acciones contenidas en los hechos punibles culposos se refiere a un resultado también determinado. En orden a lo dispuesto por el artículo 8o., fracción II, del Código Penal Federal: **"se entiende por imprudencia, toda imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado, que cause igual daño que un delito intencional".**

Séptima Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 58 Segunda Parte, Página: 34, Tesis Aislada, Materia(s): Penal, Registro No. 236052

IMPRUDENCIA Y NO PRETERINTENCIONALIDAD. ...los actos que realiza configuran plenamente un ilícito culposo, al obrar en forma imprudente al tomar una arma cuyo manejo desconoce; **con impericia, por la falta de conocimiento en el manejo de ese tipo de armas;** con falta de reflexión y de cuidado, al no prever que con sus actos podía cometer un ilícito, y negligencia, al no cerciorarse si el arma estaba totalmente descargada, causando con ello, un daño igual que un delito intencional...

Al relacionar este concepto de impericia con la teoría de la Responsabilidad Subjetiva del Derecho común que establece que para la existencia de un hecho ilícito, es necesaria la existencia de un daño, una conducta culposa, y una relación causal entre ellos, se encuentra que el contador público tienen una conducta culposa, cuando actúa con imprudencia o negligencia por su falta de conocimientos causando un daño al contribuyente a través de una crédito fiscal o la imposición de una multa.

Como se estableció anteriormente esta conducta culposa puede ser intencional o no intencional, entendiendo a la primera como culpa y a la segunda como dolo.

“La culpa es un matiz o color particular de la conducta, es una calificación del proceder humano que se caracteriza porque su autor ha incurrido deliberada o fortuitamente en un error de conducta proveniente de su dolo, de su incuria o de su imprudencia”.¹⁵⁰

Para su aplicación en nuestro sistema jurídico, nos basamos en lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación la esencia de la culpa radica en obrar sin poner en juego las cautelas y precauciones exigidas por el Estado para evitar que se cause daño de cualquier especie.

¹⁵⁰ Bejarano Sánchez Manuel, op. cit. p. 186.

Por lo que encontramos que cuando el contador público actúa con impericia al momento de asesorar fiscalmente al contribuyente o por no conocer los principios generales de contabilidad o por ignorar o no saber aplicar la legislación fiscal vigente, es obvio que no tienen la intención de causarle un daño, pero su conducta imprudente lo provoca, actuando así con una conducta culposa por lo que incurre en responsabilidad, y se le deberá considerar como responsable solidario ante el fisco.

Por otro lado encontramos a la teoría de la culpabilidad en materia penal que establece que la culpa es "aquel resultado típico y antijurídico, no querido ni aceptado, previsto o previsible, derivado de una acción u omisión voluntarias, y evitable si se hubieran observado los deberes impuestos por el ordenamiento jurídico y aconsejable por los usos y costumbres"¹⁵¹.

"Existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley"¹⁵².

Para la existencia de la culpa es necesario comprobar:

- a) La ausencia de la intención delictiva.
- b) La presencia de un daño igual al que pudiera resultar de un delito intencional.
- c) La relación de causalidad entre el daño resultante y la actividad realizada.
- d) Que el daño sea producto de una omisión de voluntad, necesaria, para preservar de un deber de cuidado, indispensable para evitar un mal. Esta omisión de la voluntad exige que el hecho sea previsible y prevenible.

¹⁵¹ Pavón Vasconcelos, Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano, 2ª ed., México, Porrúa, 1967, p. 371.

¹⁵² Cuello Calón. Eugenio, Derecho penal, 18ª ed., España, Bosch casa editorial, T.I. 1980, p 466.

La culpa se clasifica por su grado de conocimiento en: "consciente e inconsciente, la primera se presenta cuando el agente se representa como posible, que de su acto se originen consecuencias perjudiciales, pero no las toma en cuenta confiando en que no se producirán"¹⁵³.

Pavón Vasconcelos sostiene que existe culpa consciente cuando el sujeto "ha representado la posibilidad de causación de las consecuencias dañosas, a virtud de su acción o de su omisión, pero ha tenido la esperanza de que las mismas no sobrevengan"¹⁵⁴.

También llamada culpa con representación existe, cuando se prevé el resultado como posible y se tiene la esperanza de que no se produzca.

Jiménez de Asúa refiriéndose a la culpa inconsciente dice que es: ignorancia de las circunstancias del hecho, a pesar de la posibilidad de previsión del resultado (Saber y Poder). Esta ignorancia descansa en la lesión de deber concreto, que el autor hubiera debido atender, porque su cumplimiento podía ser le exigible en su calidad de miembro de la comunidad. La conducta causante del resultado puede revestir las formas de hacer u omitir, pero también puede descansar en una mera inconsecuencia de la voluntad (olvido).¹⁵⁵

La culpa sin representación existe, cuando no se previó el resultado por descuido y se tenía la obligación de preverlo por ser de naturaleza previsible y evitable.

En lo anterior también se fundamenta el hecho de que se equipare en la presente investigación a la impericia con una conducta de culpa ya que el contador por su falta de conocimientos provoca un daño el cual no tiene la intención de

¹⁵³Ibídem. p. 470.

¹⁵⁴Pavón Vasconcelos, Francisco, op. cit. p. 372.

¹⁵⁵Cfr. Jiménez de Asúa, Luis, *Principios del Derecho Penal. La Ley y el Delito*, 3ª ed., Argentina, sudamericana, Hermes, 1990, p. 575.

causar, pero que bien puedo prevenir pero al no contar con las herramientas intelectuales para evitarlo, espera que no se den.

También se considera que actúa culposamente cuando su conducta provoque un daño al contribuyente, y éste por no contar con los conocimientos necesarios ignore las consecuencias jurídicas que acarrea el incumplimiento a las obligaciones fiscales como lo pueden ser la imposición de una multa o la determinación de un crédito fiscal, así como también que este olvide algunas de sus obligaciones provocando la afectación en la situación fiscal del contribuyente.

La culpa en cuanto a la intensidad suele dividirse en tres grados:

1) Culpa lata. Cuando el evento dañoso hubiera podido preverse por todos los hombres.

2) Culpa levis. Cuando su previsión sólo fuere dable a los hombres diligentes.

3) Culpa levísima. Cuando el resultado hubiera podido preverse únicamente mediante el empleo de una diligencia extraordinaria y no común.

Por lo tanto si bien es cierto que una persona no profesional en la Contaduría, no podría prever el daño que se le ocasiona al contribuyente, por un mal desempeño contable, también lo es que cualquier contador público que ejerza su profesión en la materia fiscal podría prever los daños que se le ocasionan al contribuyente en caso de incumplir con sus obligaciones formales y sustantivas, por lo que el profesional que provoque la determinación de un crédito o la imposición de una multa incurriría en una Culpa Lata.

Una vez ya establecida la impericia como una conducta culposa, es necesario que exista un nexo causal entre el hecho y el daño, por lo que este último debe ser necesariamente consecuencia de la conducta culposa del profesional, por tanto para que el contador público sea responsable, su conducta debe ser la que ocasione que

el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, teniendo el deber legal de ayudar al contribuyente en su situación fiscal.

4.2.2. El Dolo del Contador Público.

Otra conducta con la que se le considerara al contador público como responsable solidario, es cuando actúa con dolo y daña al contribuyente en su situación fiscal.

Haciendo uso de las teorías en materia civil, el concepto de dolo puede aplicarse tanto en los casos de responsabilidad extracontractual como en los casos de ilícito civil derivado del incumplimiento de los contratos y en ambos casos el concepto de dolo se ubica dentro de la culpabilidad, como el grado máximo de culpa. El dolo asume una conducta activa.

Etimológicamente el dolo equivalente a engaño fraude e incumplimiento, el cual comprende toda astucia, mentira o maquinación empleada para sorprender, engañar o defraudar a otro.

El dolo es definido como “toda conducta intencionadamente mala y desleal que produce un daño ilícito. Es el grado máximo de la culpa en sentido lato pues implica la intención de dañar”¹⁵⁶.

Gutiérrez y González establece que la culpa intencional o dolosa es en la que se incurre cuando al realizar un hecho ilícito, se verifica con conocimiento pleno de que esa conducta es punible por el Derecho, y sin embargo se lleva adelante con el animo de causar el daño¹⁵⁷.

El dolo, lo considera el Código Civil del Distrito Federal, como una forma de inducir al error y constituye un vicio de la voluntad que produce la nulidad del acto jurídico, lo define como cualquier sugestión o artificio que se emplee para inducir a

¹⁵⁶ Baqueiro Rojas Edgard, op. cit. p.39.

¹⁵⁷ Cfr. Gutiérrez y González, Guillermo, op.cit. p.557.

error o mantener en él a alguno de los contratantes; aquí el vicio de la voluntad es el error, el dolo es el medio de que se vale uno de los contratantes, ambos o un tercero para inducir a la celebración del acto jurídico, si no se produce el error no puede haber dolo, las maquinaciones por sí solas no son causa de nulidad del contrato. El vicio en realidad es el error, el dolo es la forma de inducirlo.

Dentro de la responsabilidad extracontractual, como lo es la que proviene de un hecho ilícito, cuyo título no sea derivado de un contrato los agentes responden de su dolo y culpa.

El incumplimiento de los contratos implica un ilícito que de causar daños deben ser reparados por el deudor, especialmente si hubo dolo de su parte cuando el responsable voluntariamente destruyó o deterioró la cosa debida.

El error pudo haber sido provocado o mantenido deliberadamente por maniobras o artificios realizados por la otra parte contratante o por un tercero con anuencia de ella. La actitud malévola de pretender aprovecharse de un error ajeno, ya provocándolo, ya manteniéndolo engañosamente, se llama dolo en materia civil. En derecho penal, cuando asume formas de extrema gravedad, constituye la figura delictiva del fraude.¹⁵⁸

En relación con el concepto de dolo se encuentra el de mala fe que se conoce como la actitud pasiva del contratante que, habiendo advertido el error en que se encuentra la otra parte, se abstiene de alertarlo sobre dicho error, lo disimula y se aprovecha de él. El dolo y la mala fe califican al error y agravan el acto afectado por ellos y en cualquiera de estos dos conceptos esta presente la intención de dañar a la otra parte que intervine en el contrato.

El dolo y la mala fe, como vicio de la voluntad producen la nulidad relativa del acto jurídico, no sólo porque agravan un error que vicia la voluntad, sino porque constituyen ambos una conducta malévola que debe ser reprimida por el derecho; el

¹⁵⁸ Bejarano Sánchez, Manuel, op. cit. p. 78.

acto jurídico no debe ser un medio para la consagración y legitimación de actos consumados por intenciones maliciosas e inmorales.

En resumen, el dolo implica una conducta activa ya que son todas aquellas sugerencias o artificios usados para inducir o mantener a otro en error; en tanto que la mala fe es pasiva por que es un abstenerse de alertar al que padece el error; únicamente es disimular el error de otro, son conductas ilícitas que causan o explotan un error y anulan el contrato o acto unilateral.

El dolo se clasifica en principal e incidental el primero es el que ha sido determinante para la realización y ejecución del acto, y el segundo es aquel que no afecta el motivo determinante de la voluntad al momento de realizar el acto, el primero si produce la nulidad del acto en tanto que el segundo no.

El dolo vicia la voluntad cuando procede del co-contratante. Si los artificios engañosos provienen de un tercero, no invalidarán el acto, a menos que fueran conocidos por el co-contratante, evento en el cual éste habrá incurrido en mala fe: "El dolo o mala fe de una de las partes y el dolo que proviene de un tercero, sabiéndolo aquélla, anulan el contrato si ha sido la causa determinante de este acto jurídico" tal y como lo establece el artículo 1816 del Código Civil para el Distrito Federal.

Ello no significa que toda afirmación inexacta realizada por uno de los contratantes constituya dolo, pues debe recordarse que el dolo bueno no vicia el contrato. El *dolus bonus* consiste en las exageraciones evidentes que a modo de propaganda o reclamo se efectúan para la recomendación de algún objeto o de los servicios de alguna persona, ponderación excesiva que no entraña engaño alguno¹⁵⁹.

En resumen, el acto jurídico puede ser anulado por dolo o mala fe, cuando su concertación hubiese sido determinada por maquinaciones, artificios o sugerencias del co-contratante, que hagan incurrir en error o mantengan en él, o bien, por la disimulación del error conocido.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 79.

No vician la voluntad:

- Las sugerencias que no importan engaño, como las exageraciones propagandísticas comerciales (dolo bueno);
- Los artificios o sugerencias que no hayan determinado a contratar, sino sólo a aceptar otras condiciones menos ventajosas (dolo incidental), y
- El dolo recíproco.

El dolo ya sea como parte de la culpabilidad o de cómo un vicio de la voluntad implica una intencionalidad en la conducta, por lo tanto el contador público, que actúa dolosamente, tiene la intención de obtener algún beneficio ya sea personal y económico, dañando al contribuyente, por lo que a pesar de contar con los conocimientos de los principios contables y jurídicos, su falta de ética profesional ocasiona que el contribuyente incumpla con sus obligaciones fiscales.

Dentro de este concepto de dolo también se hará uso de la teoría de la culpabilidad en el aspecto de dolo.

Jiménez de Asúa piensa, "dolo es la producción de un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica"¹⁶⁰

Cuello Calón afirma: "dolo es la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que es delictuoso"¹⁶¹

El dolo es definido como el acto de intención más o menos perfecta, dirigida infringir la ley, manifestada en signos exteriores.

¹⁶⁰ Jiménez de Asúa, Luis, op cit. p. 417.

¹⁶¹ Cuello Calón, Eugenio, op. cit. p. 441.

El dolo es considerado como la intención más o menos perfecta de ejecutar un hecho que se sabe es contrario a la ley. Para los positivistas el dolo requiere para su existencia de: voluntad, intención y fin.

Por lo tanto el dolo consiste en el conocimiento de la realización de circunstancias que pertenecen al tipo, y voluntad o aceptación de realización del mismo.

“El dolo es la voz más patente en la culpabilidad. Para fundamentar el dolo es indispensable unir dos teorías: una llamada de la voluntad y una llamada de la representación”¹⁶².

Algunos autores sólo habían percibido la teoría de la voluntariedad, por lo que definían al dolo como en orden a la consecuencia directa que el autor ha previsto y ha deseado.

Sin embargo, algunos otros investigadores piensan que no es suficiente definir al dolo desde la voluntariedad, y substituyen éste por el de la representación. En tal sentido, la producción contraria al deber de un resultado típico es dolosa, no sólo cuando la representación de que el resultado sobrevendrá ha determinado al autor a emprender la acción, sino también cuando esa representación no le movió a cesar en su actividad voluntaria.

El dolo está compuesto por los siguientes elementos¹⁶³:

a) Intelectual, que Implica el conocimiento por parte del sujeto que realiza circunstancias pertenecientes al tipo, y

b) Emocional. Es la voluntad de la conducta o del resultado.

¹⁶² López Betancourt, Eduardo, *Teoría del Delito*, 10ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 217.

¹⁶³ *Ibidem*, p.220.

En los elementos intelectuales, primeramente debemos definir si el dolo lo realiza el agente con consciencia de la antijuridicidad, del tipo, de algún otro concepto más eficiente para la realización de la conducta. Respecto al conocimiento del tipo penal, el decir técnicamente las acciones o el conocerlas, no es exactamente lo que se requiere para que se diga que el sujeto conocía el tipo penal, en este aspecto nos referimos al conocimiento que debe tener el sujeto activo del ilícito que está cometiendo, en el sentido de saber que su conducta es contraria al orden y la paz social.

El elemento esencial del dolo no es otro que la consciencia de violar el deber. Sin embargo, como ya se ha advertido, no es sólo este elemento intelectual el que debe ser demandado, sino también el conocimiento de que el hecho se haya descrito en la ley.

Por lo que se debe tener presente que los elementos intelectuales del dolo deben ser el conocimiento de la naturaleza de los hechos y de su significación jurídica; de esa manera profana y no técnica.

Los elementos afectivos o emocionales, según los autores tradicionales, se basan en la idea de que el dolo es la "Voluntad y Consciencia" de ejecutar un acto. En este sentido se dieron diferentes opiniones, quienes manifestaba que esa voluntad debía referirse a la de la ejecución del acto y no a la de ocasionar un daño.

Al aparecer la escuela criminal positiva, no es suficiente con la voluntad y la consciencia, ya que estos elementos carecen de profundidad, por lo que es necesario se haga un análisis más profundo en el que participe la voluntad, la intención y el fin, para que se pueda dar la existencia del dolo.

En conclusión el contador público quiere y conoce el resultado cuando actúa con dolo, puesto que es un profesional que dentro de sus funciones se encuentra la de ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales, cuenta con los conocimientos necesarios para ello, por lo que sabe a la perfección la forma y los tiempos en que las mismas deben de ser cumplidas, sabiendo cuales son los efectos

que tendría el hecho de que no se llevaran a cabo las disposiciones fiscales, pero con algún fin económico y sobretodo personal, incumple con su labor ocasionado un daño a la persona física o moral que lo contrata.

Los contadores en la actualidad con un afán de obtener mayores ingresos, haciendo a un lado toda ética profesional, llevan a cabo un sin fin de conductas que perjudican tanto al contribuyente con el fisco, conociendo los efectos que ello puede traer tanto para ellos como para aquellos deciden continuar con los hechos.

El contador miente al contribuyente y al fisco al momento de determinar la forma en la que dará cumplimiento a las obligaciones fiscales, diciendo que la suma a pagar es mucho menor a la que en realidad deberían tributar, creando una atmósfera de confianza con el cliente, con el objetivo, de recibir alguna mayor remuneración, o alguna recomendación que crezca su cartera de clientes, teniendo pleno conocimiento que eso es infringir la ley, y que implica alguna responsabilidad de tipo civil o penal para él y que además daña al contribuyente que puede ser embargado por no cumplir correctamente las obligaciones fiscales.

Por otro lado el profesionista en su afán de obtener mayores ingresos, solicita al contribuyente cantidades de dinero para el cumplimiento de sus obligaciones, cantidad que no es utilizada para ese objetivo sino para fines personales, incumpliendo el contribuyente con sus cargas fiscales, creyendo que esta situación fiscal está al corriente, percatándose de este error hasta que las autoridades fiscales, ejercen sobre ellos alguna de sus facultades de comprobación, o se les notifica alguna multa por el correo ordinario, es por ello que a dichos profesionistas se les debe considerar como responsables solidarios.

El dolo se clasifica en cuanto a la modalidad de la dirección del mismo en:

- Dolo directo que “es aquel en el que el sujeto se representa el resultado penalmente tipificado y lo quiere, hay una voluntariedad en la conducta y querer el resultado”¹⁶⁴.
- Dolo indirecto también conocido como dolo de consecuencia necesaria, se representa cuando el agente actúa ante la certeza de que causar otros resultados penalmente tipificados que no persigue directamente pero aun previendo su seguro acatamiento ejecuta el hecho.
- Dolo eventual que es cuando el agente se representa como posible un resultado delictuoso y a pesar de tal representación, no renuncia a la ejecución de hecho, aceptando sus consecuencias.

La conducta del contador público puede encontrarse en cualquiera de estas tres clasificaciones, puesto que cuando actúa conoce perfectamente del daño que le ocasiona al contribuyente y la responsabilidad en la que el puede incurrir, y decide actuar de esa forma con el objetivo de obtener algún beneficio, además de saber que su conducta intencional puede acarrear muchas mas responsabilidades civiles o penales, por infringir las leyes de la materia y aun así acepta los resultados de su actuar doloso.

En cuanto su extensión se clasifica en:

- Dolo determinado que se presenta cuando la intención exclusiva e inequívocamente se dirige hacia el delito cometido.
- Dolo indeterminado el cual “se presenta cuando el sujeto se representa y quiere el resultado; de ese querer doloso del resultado y solo de él surge otro mayor”¹⁶⁵. Se establece que será indeterminado aquel dolo en que la intención

¹⁶⁴ Castellanos Tena, Fernando *Lineamentos elementales de derecho penal*, 31ª ed., México, Porrúa, 1992, p. 240.

¹⁶⁵ Jiménez de Asua, Luis, op. cit., 368.

no se dirige a un resultado único y exclusivo, sino indiferentemente a varios resultados, más o menos grave.

Los contadores públicos cuando actúan dolosamente aceptan los resultados, que ocasiona el hecho que el no cumpla de su función de ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales como el no presentar las declaraciones, o no calcular correctamente las contribuciones; pero esta conducta puede ocasionar diversas violaciones a la ley, por lo que ocasiona la determinación de un crédito fiscal, incluso la tipificación de n delito como la evasión, encontrando que el dolo de estos profesionistas puede ser determinado como indeterminado.

4.2.3. Efectos Jurídicos de la Responsabilidad Solidaria Fiscal para los Contadores Públicos

Al considerar la ley al contador público como solidario por la intervención directa que juega en la relación tributaria fiscal principal, debido a que es el responsable de que al contribuyente se le determine un crédito fiscal o se le sancione por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales sustantivas o formales, por su actuar doloso o culposo, tiene como efecto que dicho profesionista se convierta en un sujeto pasivo ajeno la relación jurídico tributaria a pesar de no haber causado la contribución.

Dicha responsabilidad como se estableció anteriormente tiene su origen en la obligación que impondrá la ley a los contadores públicos, de ser ellos los que coadyuven con el contribuyente y con el fisco del buen cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que deberán responder con su patrimonio ante autoridad hacendaria.

Con esta obligación el contador tendrá que responder ante el fisco de una manera solidaria, e ilimitada, por el periodo en que se determino el crédito fiscal o las multas que fueron originadas por su dolo o por su impericia al momento de realizar su labor.

Uno de los principales efectos de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, es que existe una unidad de deuda, por lo tanto el deudor principal como el tercero ajeno deberá responder por el monto total de la misma, pudiendo la autoridad indistintamente requerir de pago a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución al contador público como al contribuyente.

Por lo tanto en la obligación solidaria que esta a cargo del contador público no se aplica el principio de prelación en el cobro por lo que la autoridad no tiene la obligación de requerir de pago primero al contribuyente y después al contador Publico, puede hacer efectivo el crédito directamente éste, existiendo el caso de que los bienes del requerido no sean suficientes para cubrir la totalidad de la deuda o que sea insolvente, requiere de pago de la parte faltante de la deuda, a los otras deudores, ya sea los terceros ajenos o el deudor principal dependiendo a quien se haya sido requerido.

Pero ello no implica que se hable de una responsabilidad subsidiaria entendiéndose por esta en materia de obligaciones a la acción de responsabilidad que suple o robustece a otra principal¹⁶⁶.

Este tipo de responsabilidad la encontramos en materia mercantil en la Sociedades Anónimas, cuando los acreedores sociales deberán primero tratar de hacer efectivo sus créditos en el activo patrimonial de la sociedad y solo podrán reclamar del socio lo no pagado, después de echar la exclusión de los bienes sociales¹⁶⁷, lo que implicaría que el Fisco forzosamente requeriría de pago al contribuyente y solo si los créditos no son cubiertos, podrá requerir al contador, cuestión que va en contra los principios de la responsabilidad solidaria en materia fiscal por que se tiene plena libertad de hacer efectivo el total del crédito a cualquiera de los deudores indistintamente.

¹⁶⁶ *Real Academia De La Lengua, Diccionario de la lengua española* [en línea] 22ª ed., 2001, España, [consultado 20/10/2010] formato HTML, disponible en internet: <http://www.rae.es/rae.html>.

¹⁶⁷ Cfr. Cervantes ahumada Raúl, *Derecho mercantil primer curso*, 2ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 57.

En la presente propuesta se establece que los contadores públicos como responsables solidarios deberán responder ilimitadamente respecto de los créditos fiscales y de las multas impuestas al contribuyente.

Se habla de una responsabilidad ilimitada igual que la que tienen los socios en la sociedad en nombre colectivo, por lo que responderán afectando todo el activo patrimonial del socio¹⁶⁸, no solo por la aportación a la sociedad.

Por lo tanto el contador responderá por todo el monto del crédito fiscal y de las multas con su capital propio, por el periodo en que estuvo a cargo de la contabilidad y de las obligaciones fiscales del contribuyente; no solo por el monto de los honorarios que éste haya pagado por sus servicios, ya que se considera que el es el profesional que cuenta con los conocimientos necesarios para ayudar a cumplir todas las obligaciones con el fisco teniendo el control de las mismas, y por lo tanto si realiza de la manera adecuada su labor, el contribuyente no vera afectada su esfera jurídica.

Dicha responsabilidad se les impondrá respecto al crédito fiscal con todos sus accesorios.

El artículo 4° del Código Fiscal establece que son crédito fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus Organismos Descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

El artículo segundo de la misma ley establece que son accesorios de las contribuciones los recargos, la indemnización de conforme al artículo 21 de la misma ley, los gastos de ejecución, y las multas fiscales.

¹⁶⁸ Ídem.

Los recargos son la indemnización al fisco, por el no pago oportuno de las contribuciones, calculado sobre una tasa del 50% mayor de la Ley de Ingresos de la Federación fija anualmente, que se causaran por cada mes o fracción que trascurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectuó.

En tanto el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece el pago de una indemnización del 20% por cheque devuelto o rechazado, dicha indemnización proviene de igual disposición en la ley de títulos y operaciones de crédito y se genera cuando un cheque recibido por las autoridades fiscales, sean presentados para su cobro, en tiempo y no sea pagado, por no tener fondos.

Los gastos de ejecución son las erogaciones realizadas por la autoridad fiscal al aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para el cobro forzado de un crédito fiscal o para exigir el cumplimiento de una obligación.

Las multas fiscales se clasifican en multas de fondo y de forma las primeras corresponden al incumplimiento de la obligación de contribuir, en tanto que las segundas se refieren al incumplimiento de los deberes formales, por lo tanto no todas las multas son accesorios como lo establece el artículo 2° de Código Fiscal, por considerarse que estas últimas no devienen de la obligación principal de contribuir, sino de deberes formales que van relacionados con esta pero que son independientes¹⁶⁹.

Con la presente propuesta se pretende que el responsable solidario como se menciono anteriormente sea responsable de los accesorios incluyendo las multas tanto las que sean consideradas como tales, así como de aquellas que provengan por el sólo incumplimiento de una obligación formal.

Rompiendo con ello el principio establecido en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo que establece que la responsabilidad solidaria

¹⁶⁹ Cfr. Reyes Altamirano Rigoberto, Tomo I, op. cit., p 44.

comprenderá los accesorios con excepción de las multas, tal y como lo establece la siguiente tesis jurisprudencial.

Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, XIV, Julio de 1994, Página: 784, Tesis Aislada, Materia (Administrativa, Registro No. 211897

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

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

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 17/89. Industrias Revólver, S.A. 5 de diciembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Esta disposición se debe a que se considera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales, objeto de las diferentes sanciones corresponde al contribuyente como sujeto principal de la relación tributaria, por lo que el responsable solidario no tienen ninguna injerencia en ello, cuestión que no es aplicable al contador público puesto que tiene una intervención directa en ello, pues su labor es precisamente garantizar que los contribuyentes cumplan cabalmente con dichas obligaciones, ya que cuentan con los conocimientos técnico contables

necesarios para ello, encontrando en ello la justificación de que en la presente investigación se pretenda que dicho profesional responda también de las multas.

En conclusión si por su falta de conocimientos técnico contables el contador no realiza correctamente su labor, es de sana lógica que éste responda solidariamente con el contribuyente respecto del crédito fiscal y las multas por él ocasionadas, esto es que la ley lo obligue a cubrir el pago de esa sanción, a pesar de que no se haya colocado el supuesto jurídico o de hecho adicionando el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente forma:

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I...

XVIII. Los contadores públicos que por su impericia o dolo en el ejercicio de su profesión provoquen la determinación de un crédito fiscal o la imposición de una multa a los contribuyentes, responderán del monto total de los mismos, por el periodo en que estuvo a su cargo de la contabilidad y el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas y morales

El objeto de la presente investigación es que el contador sea considerado como responsable solidario, pero sería injusto solo establecer dicha responsabilidad sin darle la posibilidad al contador de demostrar que el error en el cumplimiento no es algo inherente a él, si no al propio contribuyente por lo que se le darán facultades para dar aviso a la autoridad fiscal en específico a la Administración de Auditoría Fiscal, del Servicio de la Administración Tributaria en caso de que contribuyente este llevando actos tendiente a la incumplimiento de las obligaciones fiscales ya sea formales y sustantivas, que perjudiquen una adecuada recaudación.

Lo cual deberá quedar plasmado en el artículo 18- C en su segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación que establecerá lo siguiente:

Dicho contador público tendrá como obligación dar aviso al Servicio de la Administración Tributaria, respecto de cualquier hecho u omisión dentro de la situación contable y financiera del contribuyente tendiente a evadir las contribuciones.

4.3. El Gasto Público

Uno de los beneficios que con lleva el hecho de que los contadores Públicos sean responsables solidarios, es garantizar que el Estado obtenga una mayor recaudación, con el objetivo de lograr un mayor bienestar social de la población, al encontrar cubiertas sus necesidades básicas, como seguridad, educación, salud, etc., ya que como lo establece la constitución la carga impositiva debe de ir dirigida al gasto publico, por lo que es necesario analizar este concepto.

Gasto publico “es la suma de dinero abonadas a la satisfacción de las necesidades publicas previstas en al presupuesto del estado o de las corporaciones publicas”¹⁷⁰.

Gabino Fraga establece que "existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el Presupuesto de Egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual"¹⁷¹.

Flores Zavala ha escrito que “el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades

¹⁷⁰ De Pina Vara, Rafael, op. cit. p. 301.

¹⁷¹ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 44ª ed., México, Porrúa, 2005, p, 506.

individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios, por lo que debe entenderse por gasto público todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones”¹⁷².

No es indispensable para caracterizar el gasto público que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales, sino que también puede ser lo por entidades de tipo privado o semiprivado, de las cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico-social¹⁷³.

La Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicada el 30 de marzo de 2006, en su artículo 4º, establece que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:

- El Poder Legislativo;
- El Poder Judicial;
- Los entes autónomos;
- Los tribunales administrativos;
- La Procuraduría General de la República;
- La Presidencia de la República;
- Las dependencias, y
- Las entidades.

Las dependencias son las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos, incluyendo a sus respectivos órganos administrativos desconcentrados, así como la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, existen Dependencias coordinadoras algún sector, que designe el Ejecutivo Federal en los términos de la misma Ley, con el objetivo de orientar y coordinar la planeación,

¹⁷² Flores Zavala, Ernesto, op. cit. p. 223.

¹⁷³ Cfr. Giulliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, 9ª ed., Argentina, La ley, 2004, p. 234.

programación, presupuestación, ejercicio y evaluación del gasto de las entidades que queden ubicadas en el sector bajo su coordinación.

Entendiendo por entidades los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos públicos, que de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal sean considerados entidades paraestatales; existiendo coordinadas, no coordinadas, de control directo y de control indirecto, las primeras son aquellas que el Ejecutivo Federal agrupe en los sectores coordinados por las dependencias, en los términos de la mencionada Ley; las segundas son las que no se encuentren agrupadas en los sectores coordinados por las dependencias; las terceras son aquellas cuyos ingresos están comprendidos en su totalidad en la Ley de Ingresos y sus egresos forman parte del gasto neto total, y las últimas son aquellas cuyos ingresos propios no están comprendidos en la Ley de Ingresos, y sus egresos no forman parte del gasto neto total, salvo aquellos subsidios y transferencias que en su caso reciban.

El gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales.

Con motivo de amparos promovidos contra un impuesto que destinaba parte de su recaudación a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, la Sala Auxiliar Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial estableciendo el concepto formal y material del gasto público.

Jurisprudencia SCJN. Séptima Época, Registro: 900228, Instancia: Sala Auxiliar, Apéndice 2000, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 228, Página: 272

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.-

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede

cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. **El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público"**, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. **El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.**

Por lo tanto los gastos públicos están previstos en el presupuesto de egreso y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no esta destinada a cubrir esos gastos necesariamente la debe de encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos.

Clasificación de los Gastos Públicos.

Todo presupuesto debe tener una clasificación de los gastos públicos, en forma que se facilite la formulación, ejecución y contabilización del presupuesto. Según que se adopte será la información que se obtenga y el uso que se le pueda dar.

Este sistema debe ser uniforme para coordinar los planes de desarrollo económico y social con los presupuestos.

- Clasificación administrativa, por ramos o por institución.

El sector público comprende dos partes: el centralizado y el descentralizado o paraestatal.

El sector central o gobierno, comprende los tres Poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El sector paraestatal comprende los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

- Clasificación según el objeto del gasto.

“La clasificación por objeto del gasto tiene por finalidad identificar las cosas que el gobierno compra”¹⁷⁴, con lo cual se ordena e identifica sistemáticamente los usos que se darán al dinero asignado a cada programa o actividad; para ello, debe identificar el tipo de bienes y servicios que se van a comprar para cumplir los programas.

¹⁷⁴ De la Garza, Sergio Francisco op. cit. p. 146.

En un presupuesto por programas no desaparece la clasificación por objeto del gasto, sino que, por el contrario, se la utiliza para especificar la composición de los gastos que es necesario hacer en cada programa para cumplir sus objetivos. Sirve, además, para establecer la composición de los gastos públicos y determinar la estructura de la demanda gubernamental o del resto de la economía. En un presupuesto-programa la clasificación por objeto del gasto se combina con la clasificación por programas y actividades, ligando de esta manera las cosas que se van a realizar con las cosas que se deben adquirir.

En México, la clasificación de los gastos según el objeto es la siguiente:

- Servicios personales
- Compra de bienes para administración
- Servicios generales
- Transferencias
- Adquisición de bienes para fomento y conservación
- Obras públicas y construcciones
- Inversiones financieras
- Erogaciones especiales
- Cancelaciones de pasivo.

Servicios personales. Son los egresos por concepto de servicios prestados por el personal permanente y no permanente, tanto civil como militar. Incluye sueldos ordinarios, salarios, sobresueldos gastos de representación y toda otra remuneración en efectivo sin deducciones, tanto de los programas de funcionamiento como de los de inversión.

Servicios generales. Comprende los pagos de servicios que no sean relacionados con el pago de los servicios de los empleados y que sean hechos a personas físicas o instituciones públicas o privadas, en compensación por la prestación de servicios de carácter no personal o el uso de bienes muebles o

inmuebles, como servicios públicos, publicidad, impresión y encuadernación, viáticos, transportes de cosas, arrendamientos de edificios, servicios financieros, etc.

Compra de bienes para administración. Comprende la compra de artículos materiales y todos los bienes que se consumen en las actividades gubernamentales. Los artículos incluidos tienen una duración media prevista de un año o menos.

Transferencias. Incluye los egresos en favor de personas o empresas que corresponden a transacciones que no suponen una contraprestación en bienes o servicios, por ejemplo: pensiones, gratificaciones, subsidios, aportaciones al Seguro Social, construcciones de viviendas y otros edificios, etc.

Erogaciones especiales. Son las condicionadas a un ingreso e imprevistas. Cancelaciones de pasivo, Incluyendo la amortización de la deuda pública.

- Clasificación Económica

Esta clasificación identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Muestra la parte de los gastos que las entidades destinan a sus operaciones corrientes y la parte que destinan a creación de bienes de capital.

Es una herramienta de análisis fiscal para los niveles de decisión y de planificación, permite por un lado, verificar la magnitud de la presión tributaria en el sistema económico y la manera como se reparte el gasto público entre gastos corrientes, transferencias e inversiones. La información resultante de esta clasificación es de importancia tanto para la Administración Pública, pues a través de ella se da cuenta de la tendencia a abarcar responsabilidades en el proceso de desarrollo, como para la programación general, ya que evidencia de qué manera el sector público participa en la formación de los grandes agregados económicos, y especialmente en la formación bruta de capital.

- Clasificación por Funciones

Esta clasificación agrupa las transacciones del gobierno, según la finalidad particular a que se destinen. Su objetivo consiste en presentar una descripción que permita informar al ciudadano común sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales que se cubren con el dinero que paga en forma de impuestos y La proporción de los gastos públicos que se destinan a cada tipo de servicio (educación, salud, servicios de correo, telégrafos, etc.)¹⁷⁵

La clasificación funcional del Presupuesto Federal de Egresos en México es como sigue:

- I. Fomento económico
 - a) Comunicaciones y transportes
 - b) Fomento y conservación de recursos naturales renovables
- II. Inversión y protección sociales
 - a) Servicios educativos y culturales
 - b) Salubridad, servicios asistenciales y hospitalarios
 - c) Bienestar y seguridad social
- III. Ejército, armada y servicios militares
- IV. Administración general
- V. Deuda Pública
 - Interior
 - Exterior
 - Flotante.

Cada uno de los grupos, a su vez se divide en programas, que tienden a llenar un mismo fin o sufragar el costo de una actividad concreta o específica.

- Comunicaciones y transportes
- Carreteras, Correos

¹⁷⁵Ibidem. p.149.

- Ferrocarriles, Telégrafos
- Obras Marítimas, Telecomunicaciones
- Aeropuertos, Servicios Generales

El Manual de las Naciones Unidas considera cuatro grupos fundamentales de gastos.

- I. El primero está formado por los servicios generales, y cubre actividades encaminadas a prestar servicios que requieren el uso del poder compulsivo. Estas actividades no tienen competidores en el sector privado. Pertenecen a ella, por ejemplo, la defensa nacional, la policía y justicia, la administración del gobierno central y de los gobiernos locales. Estos servicios son de esencia del Estado y sólo pueden ser producidos por él.
- II. El segundo grupo, llamado de Servicios Sociales y Comunales está formado por actividades destinadas a prestar servicios sociales básicos a los consumidores, tales como educación, salud, servicio de bienestar, los cuales en la mayoría de los casos son producidos por el Estado.
- III. El tercer grupo se denomina servicios económicos y cubre toda clase de actividades que son ejecutadas por el sector empresas de la economía, o que están asociadas con la provisión de servicios a las empresas privadas. Como ejemplos de estas clases de actividades se pueden mencionar las investigaciones científicas, la promoción del comercio, la explotación de recursos minerales o petroleros, la reforestación, la inspección y regulación de industrias privadas. Los principales grupos de servicios económicos son los correspondientes a agricultura, energía y combustibles, transportes y comunicaciones, etc.

IV. El cuarto es el de gastos inclasificables, que comprende los gastos que no pueden asignarse a determinados servicios o actividades, según se clasifican en el plan.

- Clasificación Sectorial

La clasificación sectorial del gasto público tiene por objeto dar una idea de la magnitud del gasto público según los distintos sectores de la economía y al mismo tiempo evidenciar al nivel de los distintos programas que se encuadran en cada uno de esos sectores. La clasificación sectorial muestra la magnitud de la participación del sector público en cada uno de los distintos sectores, permitiendo en esa forma establecer las relaciones de interdependencia del sector público y el privado, por sectores y también globalmente.

La clasificación sectorial del gasto está, orientada hacia el análisis del desarrollo y de la programación que todas las demás clasificaciones y eso es lo que la distingue sobre todo de la clasificación funcional que pone en evidencia los propósitos institucionales del sector público. Esta clasificación vincula la estructura de los planes de desarrollo con la estructura de los presupuestos, a través de los grupos de "desarrollo de los recursos", "desarrollo de la infraestructura", "desarrollo de la producción", "servicios generales" y "servicios financieros".

- Clasificación de los Gastos por Programas o Actividades

Esta clasificación tiene por finalidad permitir la identificación del conjunto de resultados a obtener dentro de cada sector de actividad del Gobierno, clasificados por separado.

Para conocer los resultados en la operación gubernativa es necesario agruparlos según programas, subprogramas, actividades y proyectos. Estos programas son definidos en función de la estructura administrativa de los órganos gubernamentales y de sus respectivas atribuciones o fines.

Esta clasificación permite crear las unidades presupuestarias a las cuales se asignarán los recursos correspondientes, en función de las cosas que el Gobierno hará, los programas, subprogramas, actividades y proyectos pasan a ser así una unidad de control y contabilidad del gasto público.

Además de traducir los objetivos que el Gobierno persigue, la clasificación por programas permite la cuantificación de las metas programadas de los costos correspondientes.

Es útil destacar su importancia como pauta para fijar la estructura de los planes de corto y mediano plazo del sector público. En consecuencia, la clasificación por programas sirve no solo para fijar el plan de trabajo anual, sino que también para identificar las metas a mediano plazo, establecidas en el sector público. En seguida, permite identificar dentro de cada programa las operaciones concretas a realizar, las que se especifican como un conjunto de actividades y proyectos a realizar.

Los programas pueden ser de tres clases: los de funcionamiento u operación que son los que están destinados a producir servicios; los de inversión, que son los destinados a producir bienes de capital; y los de financiamiento incluyen las transferencias destinadas a financiar consumos o inversiones del Gobierno o del sector privado.

Los planes pueden ser generales o sectoriales; así, puede existir un plan global, que cubra toda la economía y planes por sectores, que detallen los aspectos globales dentro de un área específica de la economía; existen así planes de largo, mediano y corto plazo, para agricultura, transporte, educación, salud, etc. El plan de educación, por ejemplo, queda a cargo de la Secretaría de Educación y sus dependencias; para ejecutarlo necesita desglosar el plan anual de educación en segmentos más pequeños, a los que llama programas; éstos quedan a cargo de las direcciones generales de educación primaria, secundaria, etc. Luego los programas se abren en actividades o proyectos, según tengan o no por objeto prestar un servicio o crear un bien de capital. Las unidades ejecutoras de las actividades

pueden ser las secciones, las escuelas, etc. y de los proyectos, los organismos que construyan las aulas. Cada actividad y proyecto integrados dentro de un programa, y éstos dentro de un plan, tienen un costo que es necesario calcular, estableciendo un presupuesto anual. Con las asignaciones establecidas en el presupuesto es posible comprar recursos humanos, materiales y equipo para cumplir las tareas programadas y alcanzar los objetivos trazados.

- Clasificación por Esfera o Niveles.

Esta se realiza en los Estados Federales y con organización municipal, como México, deben distinguirse los gastos del Gobierno Federal, de los gobiernos de las entidades (Estados y Distrito Federal) y de sus Municipios.

- Clasificación por el Lugar en que se Realizan.

Los gastos pueden distinguirse en interiores, cuando se realizan dentro del territorio del propio ente y exteriores cuando se realizan fuera de ese territorio. Estos últimos pueden realizarse en favor del mismo país, como los que ha realizado los países en sus programas de ayuda.

- Clasificación según la Periodicidad

De acuerdo con el criterio de periodicidad se clasifican los gastos en ordinarios y extraordinarios. Son gastos ordinarios los que se repiten de una manera regular constante y periódica, de tal manera que su cuantía puede ser calculada con antelación; y extraordinarios los imprevistos e irregulares, que se originan de una sola vez, o bien reaparecen sin periodicidad.

El artículo 134 de la Constitución establece que los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados

La Suprema Corte de la Nación ha establecido al respecto en la tesis jurisprudencial numero 166422, de la primera sala, que el artículo en mención eleva a rango constitucional los mencionados principios ya que se advierte que el correcto ejercicio del gasto público se salvaguarda en los mismos, en de Legalidad, en tanto que debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido, en el de Honradez, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado, en el de Eficiencia, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó, en el Eficacia, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas estimadas, en el de Economía, en el sentido de que el gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado; y por último en el de Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.

El gasto público acelera el ritmo de crecimiento global, sectorial y espacial de la economía, y a través del cual el sector público se encarga de la distribución progresiva de ingresos y de riqueza; de la disminución del empleo; el mejoramiento del nivel de la población; de la superación de situaciones de dependencia; el incremento de las reservas de capital social básico y productivo, y en general, en el desarrollo de determinadas actividades preferentes.

Por lo tanto el Estado al tener una potestad tributaria que es consustancial al mismo, ya que por su naturaleza este tiene encomendadas tareas que deben realizar a fin de que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.

Para ello el estado debe de expedir leyes que rijan las relaciones entre los particulares y el mismo, así como la actuación del propio Estado, quien ha de impartir justicia resolviendo las controversias, que de otra manera tendrían que ser dirimidas

por los particulares mediante la fuerza. Por otra parte el estado debe realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por si mismo no podrían realizar ni prestar, de modo que en esta concepción, es Estado es el gestor del bien común temporal¹⁷⁶.

El hecho de que los contadores públicos sean considerados como responsables solidarios con el contribuyente implica una ayuda al ente jurídico denominado Estado a que cumpla con su labor de ser el encargado de proporcionar todas las herramientas necesarias para que la población pueda satisfacer sus necesidades, ya que se incrementa el número de responsables solidarios considerados hasta ahora por el artículo 26 del Código Fiscal de la federación, asegurando así la recaudación de las contribuciones destinadas a gastos con fines sociales y colectivos, labor en que las autoridades deben regir su actuar bajo los mas rectos principios de la honradez y justicia, logrando así un bien colectivo y no solo individual.

¹⁷⁶ Cfr. Quintana Valtierra, Jesús, op.cit. p 51.

CONCLUSIONES.

PRIMERA: El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél le resulte justo equitativo y proporcional, conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, consistentes en la promoción del desarrollo social dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.

SEGUNDA: La obligación constitucional de contribuir es un deber inherente a la responsabilidad social puesto que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción, de manera que el capital tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el compromiso social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos, de lo que se deduce que el Estado tiene a su vez la obligación de llevar una adecuada administración de los recursos que se le proporcionen, dedicándolos al bien común y a satisfacer las necesidades de la población.

TERCERA: El origen de los Estados modernos, se encuentra en la necesidad que tienen diferentes grupos sociales de estar protegidos, de satisfacer sus necesidades a través de la creación de una ficción jurídica como lo es el Estado, que nace simultáneamente con la creación de una Constitución y de un Ordenamiento Jurídico, donde uno de sus principales objetivos es lograr un bienestar social, englobando todos los factores que participen en la calidad de la vida de la persona y que hacen que su existencia posea todos aquellos elementos que dé lugar a la tranquilidad y satisfacción humana, el cual es una condición no observable directamente, sino que es partir de formulaciones como se comprende, y se puede comparar de un tiempo o espacio a otro; dicho bienestar incluye todas aquellas cosas que inciden de manera positiva en la calidad de vida de un individuo, tales como recursos económicos para satisfacer sus necesidades, un empleo digno, espacios de recreación, servicios públicos elementales, vivienda, vestido educación, etc., cuando los individuos conforman este ente jurídico ceden muchas de sus libertades para asegurar su bienestar individual y social, cediendo entre ellas su libertad económica, teniendo la obligación de contribuir al gasto público para que el Estado pueda cumplir con sus funciones.

CUARTA: El cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas debe de ser un acto voluntario de los contribuyentes, con el cual se logrará obtener un adecuado funcionamiento del Estado, porque la consecuencia de que algunas de ellas sean incumplidas es un grave perjuicio para éste, y en especial para uno de sus principales elementos la población, es por ello que las autoridades fiscales tienen como atribución la vigilancia de dicho cumplimiento, a través de revisiones periódicas y en su caso el ejercicio de las facultades de comprobación, que permite imponer las multas y determinar los créditos fiscales correspondientes estableciendo la cantidad líquida que ha de cubrir el contribuyente deudor, por lo tanto estas se traducen en una herramienta fundamental con las que cuenta el fisco

para comprobar si el contribuyente ha cumplido cabalmente con su obligación de contribuir al gasto público y buscar un bien colectivo.

QUINTA: El contador público al igual que todas las profesiones, satisface una necesidad social, al ayudar a las personas físicas y morales a comprobar su información financiera, para llevar acabo una adecuada administración y protección de sus intereses, estableciendo la manera de cómo cumplir con sus obligaciones fiscales, y exigir sus derechos ante el fisco; para lo cual es necesario que cuente con una amplia gama de conocimientos contables, y con una gran ética en el ejercicio de su profesión, ya que su labor tendrá una gran repercusión social puesto que de ellos depende que exista una adecuada recaudación que se vera reflejada en los ingresos dedicados al gasto público.

SEXTA: Para muchos miembros de la comunidad que conforman una nación les resulta poco entendible el hecho de que el legislador establezca en las leyes tributarias, la posibilidad de que un tercero ajeno a la relación jurídica fiscal, tenga la obligación de cubrir con su propio patrimonio una carga de esa naturaleza, por lo que en la presente investigación se establece que, para el adecuado funcionamiento de la organización social en la que nos desarrollamos, es indispensable que el ente al que se le confiere el poder de organización, de administración y distribución de los recursos, de impartición de justicia, se le dote de un patrimonio mediante la aportación de las contribuciones, de ahí que la función pública y las leyes que norman la actividad financiera del Estado tiene la característica de ser de orden público e interés general, es decir que está por encima del interés particular de los miembros de la comunidad, porque a todos les interesa que a través de dicha función y en aplicación de las leyes fiscales, se disponga de los elementos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas, como instrumento para alcanzar el anhelado bien común, es por ello que el legislador para tener una mayor certeza jurídica sobre el cobro de las mismas, instituyo la figura de la responsabilidad solidaria, para que sean dos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

SEPTIMA: En atención a la clasificación de sujetos pasivos por adeudo ajeno que doctrinalmente priva en nuestro país y en observancia a los efectos que produce cada tipo de responsabilidad a cargo de terceros relacionados con los contribuyentes, en la presente investigación se llegó a la convicción de que el uso de la figura de responsable solidario, no resulta ser aplicable en todos los casos establecidos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, la tener un origen en diferentes vínculos jurídicos, pero que la legislación los engloba dentro de esta institución por el hecho de que el crédito fiscal podrá indistintamente exigirse totalmente a una persona o a otra.

OCTAVA: La responsabilidad solidaria fiscal es una carga que impone la ley tributaria aquellas personas físicas o morales que tienen un vínculo directo con el contribuyente y con el fisco, los cuales cuentan con ciertas obligaciones que en caso de incumplir perjudicarían a los ingresos del Estado, es por ello que la presente investigación tiene como objetivo la imposición de este tipo de responsabilidad a los contadores públicos, pues tienen una intervención directa dentro de la relación jurídica tributaria principal, ya que estos profesionistas son los que determinan el ¿Cómo?, ¿Cuándo?, ¿Porque? y el ¿donde? del cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues al no contar los contribuyentes con los conocimientos necesarios para ello, confían dicha labor a un profesional que realice tal labor, por lo que en caso de una determinación de un crédito fiscal o de la imposición de una sanción es responsabilidad del contador y no de las personas físicas o morales, encontrando aquí la vinculación necesaria para considerarlos como tal.

NOVENA: Siguiendo el sistema luspositivista imperante en el Estado Mexicano, para que el tercero ajeno participe en la relación jurídica tributaria, debe de existir un conjunto de normas que prevean los supuestos en que nacerá la responsabilidad de éstos, el primer efecto que se identifica de la participación de terceros en la relación jurídica tributaria, es precisamente su intervención en dicha relación; como quedo establecido en la presente investigación el papel que juega el contador público en la misma es fundamental, debiendo la legislación prever como

derecho de los contribuyentes a ser asesorados por un contador público que establezca la forma y los tiempos de cómo deben cumplirse las obligaciones fiscales, para lo cual deberá contar con título profesional expedido por una institución autorizada para ello y con cedula profesional, que acrediten que es un perito en la materia.

DECIMA: Al considerar la legislación al contador público como responsable solidario se le otorgara como obligación y derecho, el deber de avisar a la autoridad hacendaria de hechos y omisiones dentro de los actos o datos proporcionados por los contribuyentes, tendientes a evitar el pago de contribuciones; para que la autoridad inicie alguna revisión o ejerza alguna facultad de comprobación; de esta manera ayudara a disminuir la evasión fiscal, ayudando a una adecuada recaudación de las contribuciones, evitando de esta forma que dicho profesional caiga en alguna responsabilidad futura, al establecer que el incumplimiento de las obligaciones es algo no inherente a él, sino al contribuyente.

UNDECIMA: Al adicionarse el articulo 26 del Código Fiscal de la Federación, considerando al contador público como responsable solidario cuando por su impericia o dolo, se le determine un crédito fiscal, o se le imponga un multa al contribuyente, implica que este deberá responder por el total del monto del crédito fiscal y de sus accesorios incluyendo las multas, ya que el incumplimiento de las obligaciones formales son consecuencia directa de su mala labor, siendo responsable respecto de los adeudos que se hayan generando durante el periodo de tiempo en que este estuvo a su cargo de la contabilidad y el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas y morales.

DUODÉCIMA: Es ilógico que el contribuyente sea el único que responda de sus obligaciones ante el fisco, cuando en el cumplimiento de las mismas tiene una intervención directa el contador público, y la mayoría de las veces la determinación de un crédito o la imposición de una multa es algo no inherente aquellos, ya que delegan dicha responsabilidad en un profesional, que a través de un contrato de prestación de servicios, o de trabajo, se compromete a ayudar al contribuyente al

cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a cambio del pago de sus honorarios o de su salario respectivamente, es por ello necesario que se le considere responsable solidario, y el físico pueda exigir el pago indistintamente al dicho profesional o al sujeto principal de la relación jurídica tributaria, generándose así un incremento en la recaudación dedicada al gasto público.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS.

S.A.T.: Servicio de la Administración Tributaria

C.F.F.: Código fiscal de la Federación

S.C.J.N.: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

L.I.R.S.: Ley del Impuesto Sobre la Renta

C.C.D.F.: Código Civil del Distrito Federal.

E.S.C.A.: Escuela Superior de Comercio y Administración

C.E.L.E.: Centro de Lenguas Extranjeras.

UN.A.M.: Universidad Nacional Autónoma de México.

D.G.P.: Dirección General de Profesiones

S.E.P.: Secretaría de Educación Pública.

C.U.R.P.: Clave Única de Registro de Población.

D.A.F.F.: Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

A.G.A.F.F.: Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

I.M.S.S.: Instituto Mexicano del Seguro Social.

I.N.F.O.N.A.V.I.T.: Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

L.G.S.M: Ley General de Sociedades Mercantiles

S.A.R: Sistema de Ahorro para el Retiro

I.M.C.P.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- ALLESANDRI RODRÍGUEZ, Arturo, *De la responsabilidad Extracontractual en el Derecho Civil Chileno*. Chile, Imprenta Universitaria, 1999.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal*, México, Porrúa, 2000.
- ALVAREZ DEL CAMPO, Alberto, *Normas y procedimientos de auditoria para atestiguar*, 27ª ed., México, Instituto mexicano de contadores públicos, 2006.
- AMEZCUA ORNELAS, Naraheid, *Seguro Social*, 1ª reimpresión, México, SICCO, 1998.
- ANZURES, Maximiliano, *Contabilidad general*, 2ª ed., México, Porrúa, 1989.
- ARNAIZ, Aurora, *Ética y Estado*, México, Imprenta Universitaria, 1969.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., México, Themis, 1996.
- BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª ed., México, Oxford, 1999.
- BAQUEIRO ROJAS, Edgard, *Derecho Civil*, México, Harla, 1998, Diccionarios jurídicos temáticos, V. 1.
- BOFFI BOGERO, Luis María. *Tratado de las obligaciones*, Argentina, Astrea, 1981. T II.
- BOLAÑOS LINARES, Rigel, *Derecho laboral burocrático*, México, Porrúa, 2003.
- BOLÍVAR GALINDO, Cielito (coord.), *Las garantías de Seguridad jurídica*, 2ª reimpresión, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004, Colección las garantías individuales, t 2.
- BORJA SORIANO, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, 14ª Ed., México, Porrúa, 1995.
- BRITO ÁLVAREZ Carlos Enrique, et al., *Lo que usted debe conocer de Dictamen Fiscal*, 3ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007.
- BRITO MILÁN, Ignacio, *Café contable*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2004.
- CARNELUTTI, Francisco, *Sistema de derecho procesal civil*, Argentina, UTEHA, 1944.

- CARRASCO IRIARTE, Hugo *Derecho fiscal I*, 2ª ed., México, Iure editores, 2003, t. I.
- CASTELLANOS TENA, *lineamentos elementales de derecho penal*, 31ª ed., México, Porrúa, 1992.
- CERVANTES AHUMADA, Raúl, *Derecho mercantil primer curso*, 2ª ed., México, Porrúa, 2002.
- CUELLO CALÓN. Eugenio, *Derecho penal*, 18ª ed., España, Bosch casa editorial, 1980, t.I.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., México, Porrúa, 2005.
- DEFIENSE, Philip, et al., *Auditoria de Montgomery*, 10ª reimpresión, Trad. Casas Alatraste Rogelio, México, Iimusa, 2004, p 33.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 2ª d, México, Editorial Pac, 1986.
- DE LUNA ÁVILA, Armando, (Coord), *Manual del Justiciable materia laboral*, 3ª reimpresión, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004.
- DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. 25ª ed., México, Porrúa. 1998.
- ESCOBAR VALENZUELA, Gustavo, *Ética Introducción a su Problemática y su historia*, 2ª ed., México, Mc Graw Hill, 1985.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Mc Graw Hill, 1998.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, 31ª ed., México, Porrúa, 1995.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 44ª ed., México, Porrúa, 2005.
- FREUDENBERG SASTRIAS, Marcos, *Contabilidad Primer Curso*, 20ª ed., México, Esfinge, 1999.
- GARCÍA, MÁYNEZ, Eduardo, *Ética, Ética Empírica, Ética de Bienes*, 23ª ed., México, Porrúa, 1980.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 49ª reimpresión, México, Porrúa, 1998.

- GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, 12ª ed., México, Porrúa, 1997.
- GUTIÉRREZ SÁENZ, Raúl, *Ética*, 3ª, México, Esfinge, 2001.
- GIULLIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, 9ª ed., Argentina, La ley, 2004.
- GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo, *El contador frente a una revisión fiscal, ¿qué hacer y qué no hacer? (análisis, casos prácticos, agravios y sentencias)*, México, Gasca, 2006.
- KANE, Robert (coord.), *Manual del contador público*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Facultad de Comercio y Administración, 3ª ed., México, 2000.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible*, 3ª ed., Argentina, Abeledo- perrot, 1982.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *Principios del Derecho Penal. La Ley y el Delito*, 3ª ed., Argentina, Sudamericana, Hermes, 1990.
- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, *Teoría del Delito*, 10ª ed., México, Porrúa, 2002.
- MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho financiero público*, México, Mc Graw-Hill, 1995.
- MARGAIN MANAUTOU, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 18ª ed., México, Porrúa, 1996.
- MARGAIN MANAUTOU, *Las facultades de comprobación*, 2ª ed., México, Porrúa, 2001.
- MARTÍNEZ ALFARO, Joaquín, *Teoría de las Obligaciones*, 4ª ed., México, Porrúa, 1997.
- MÉNDEZ VILLANUEVA, Antonio, *Teoría y práctica de la contabilidad primer curso*, México, U.N.AM, 1999.
- MENDIVIL ESCALANTE, Víctor Manuel, *Elementos de auditoría*, 5ª ed., México, ECAFSA, 2002.
- MENENDEZ AQUILES, *Ética profesional*, 11ª ed., México, Herrero hermanos, 1992.
- MOSSET ITURRASPE, Jorge, *Responsabilidad dar daños*, Argentina, Ediar, 1986, Tomo IV.

- NIÑO ÁLVAREZ, Raúl, *Contabilidad intermedia I*, 6ª ed., México, Trillas, 2003.
- ORTEGA PÉREZ DE LEÓN, Armando, *Contabilidad de Costos*, 4ª ed., México, UTEMA, 1995.
- PASTOR, Barbará, *Diccionario Etimológico Indoeuropeo de la Lengua Española*, España, Alianza, 2001. p. 321.
- PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Manual de Derecho Penal Mexicano*, 2ª ed., México, Porrúa, 1967.
- PERDOMO MORENO, Abraham, *Contabilidad de las sociedades mercantiles*, 6ª reimpresión, México, ESCASA, 1992, p. 362.
- PEREZ, REGUERA, Alonso (coord.), Boletín 4010, *Dictamen del Auditor, Normas y procedimientos de Auditoría*, 19ª México, Instituto mexicano de contadores públicos, 1999.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones del derecho financiero*, 2ª ed., México, Porrúa, 1976.
- PLANIOL Marcel y RIPERT, Georges. *Tratado práctico de derecho civil francés*; trad, Mario Díaz Cruz, México, Acrópolis, 1998.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, 1ª reimpresión, México, Trillas, 1991.
- RALUY POUDEVIDA, Antonio, (Coord.) *Diccionario de la real academia de la lengua*, 52ª ed., México, Porrúa, 2006.
- REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, 4ª ed., México, Editores Taxxx, 2004, t. I.
- REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, 4ª ed., México, Editores Taxxx, 2004, t. III.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., México, Harla, 1995.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de derecho civil* 27ª ed., México, Porrúa, 2007.
- ROSALES CAMACHO, Luis, (Coord.), *Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado*, México, Reader´s Digest, 1972.
- TREJO CABALLERO, Juana (coord.), *Código de ética profesional*, 8ª ed., México, Instituto Mexicano de contadores públicos, 2009.

- TREJO CABALLERO, Juana (coord.), *Lo que usted sabe a cerca del Dictamen fiscal*, 3ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007.
- TREJO CABALLERO, Juana, (coord.), *Manual para estructurar firmas pequeñas y medianas de contadores públicos*, 4ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007.
- TREJO CABALLERO, Juana, (coord.), *Normas de información financiera*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.
- SÁNCHEZ MEDAL, Ramón, *De los contratos mercantiles*, 12ª ed., México, Porrúa, 1993.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MÁYALO, *Derecho tributario*, 2ª ed., México, Cárdenas editores y distribuidor, 1995.
- SANTOS BRIZ, Jaime, *La responsabilidad Civil Derecho Sustantivo y Derecho Procesal*, 2ª ed. España, Montecorvo, 1977.
- TAMAYO JARAMILLO, Javier, *De la Responsabilidad civil*, .2ª ed., Colombia, Temis, 1996, t.II.
- TOMASELLO HART, Lesli, *El daño moral en la responsabilidad contractual*, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1969.
- TREJO CABALLERO, Juana (coord.), *Lo que usted sabe a cerca del Dictamen fiscal*, 3ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007. VILLARINI, Ángel, *La enseñanza Moral en el currículo Universitario*, México, colección praxis, 1994, p, 15.
- VILLARINI, Ángel, *La enseñanza Moral en el currículo Universitario*, México, colección praxis, 1994.
- VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al estudio del Derecho*, México, Porrúa, 1996.
- WESTON, Fred, y BRIGHAM, Eugene, *fundamentos de administración financiera*, 7ª ed., Trad, Jaime Gómez Mont, México, Mc Graw-Hill, 1993, p.3.

HEMEROGRAFÍA

- CARRILLO LEYVA, Arturo Manuel, “La responsabilidad de terceros en la relación jurídica tributaria”, *Academia de Derecho Fiscal del Estado de México*, México, 3ª época, número 1, enero- junio 2000.
- PÉREZ CASTILLO Rodolfo, “El dictamen sobre los Estados Financieros para Efectos fiscales”, *Revista Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª época, mayo 1997.
- PLASENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, y GONZALEZ LOPEZ, Oscar Gerardo, “El dictamen fiscal un breve análisis”, *nuevo consultorio fiscal*, México, año 15, núm. 290, 2ª quincena de septiembre de 2001.

FUENTES MULTIMEDIA.

- Facultad de Contaduría y administración, Universidad Nacional Autónoma de México [en línea] 2008, México, [consultado 20/01/2011] formato HTML, disponible <http://www.fca.unam.mx>.
- Secretaria de Educación Pública [en línea] 2011, México, [consultado 24/01/2011] formato HTML, disponible en http://www.sep.gob.mx/es/sep1/Nivel_Licenciatura.
- Secretaria de Educación Publica, [en línea] 2010, México [consultado 20/03/2009] formato HTML, disponible en internet: http://www.sep.gob.mx/wb/sep1/sep1_Reconocimiento_de_Idoneidad
- *Real Academia De La Lengua, Diccionario* de la lengua española [en línea] 22ª ed., 2001, España, [consultado 20/10/2010] formato HTML, disponible en internet: <http://www.rae.es/rae.html>.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Civil para del Distrito Federal.
- Código Civil Federal.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Servicio de la Administración Tributaria.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente.
- Ley Federal del Trabajo.
- Ley Reglamentaria del Artículo 5 Constitucional.
- Reglamento Código del Fiscal de la Federación.
- Reglamento interior del Servicio de la Administración Tributaria.