



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN

LICENCIATURA EN DERECHO

TRABAJO POR ESCRITO QUE  
PRESENTA:

Edna Gabriela Becerra Vidales

TEMA DEL TRABAJO:

**NECESIDAD DE APLICAR SANCIÓN COMO  
RESPONSABLE SOLIDARIO A LOS CONTADORES  
PRIVADOS CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES  
FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE**

**EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN  
COLECTIVA”**

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

**LICENCIADA EN DERECHO**



FES Aragón

Nezahualcóyotl, Estado de México, Agosto de 2014.



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.

**NECESIDAD DE APLICAR SANCIÓN COMO RESPONSABLE SOLIDARIO A LOS  
CONTADORES PRIVADOS CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES  
FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE**

	Página
ÍNDICE.....	I
INTRODUCCIÓN.....	IV

**CAPÍTULO 1**

**ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD Y EL SERVICIO DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

1.1. CONTABILIDAD.....	1
1.1.1 Elementos.....	2
1.1.2. Principios.....	4
1.2. OBLIGACIÓN FISCAL.....	7
1.3. CONTADOR PRIVADO .....	8
1.2.1. Funciones.....	9
1.2.2. Responsabilidad.....	9
1.4 CONTRIBUYENTE. ....	11
1.5. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	12
1.2.1. Integración.....	13
1.2.2. Facultades.....	15

## **CAPÍTULO 2**

### **LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

2.1. CONCEPTO.....	16
2.2. CLASIFICACIÓN.....	17
2.3. CASOS EN QUE APLICA .....	19
2.4. EFECTOS.....	26
2.5. SANCIONES.....	27

## **CAPÍTULO 3**

### **LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTADOR PRIVADO CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE**

3.1. LA MANIFESTACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL CONTADOR PRIVADO.....	30
3.2. PROBLEMÁTICA POR LA INADECUADA MANIFESTACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL CONTADOR PRIVADO.....	32
3.2.1. Consecuencias.....	33
3.3. NECESIDAD DE APLICAR SANCIONES COMO RESPONSABLE SOLIDARIO A LOS CONTADORES PRIVADOS CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE.....	35
3.4 CREACIÓN DE LA FRACCIÓN XIX DEL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	36

3.4.1. Ventajas.....38

CONCLUSIONES.....39

FUENTES CONSULTADAS.....41

## INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia el concepto de responsabilidad ha evolucionado. En la antigüedad, existía una noción unitaria de responsabilidad que pretendía preservar un equilibrio. La modernidad trajo consigo la desintegración del concepto unitario de responsabilidad en distintos tipos de ella moral, política, jurídica y de ésta última, a su vez, en administrativa, ambiental, entre otras.

La noción latente a todas las formas de responsabilidad es, quizá, la de sancionarla. La imputabilidad surge de la existencia de una decisión de la autoridad que atribuye tal condición por la transgresión de un precepto, bien por otras razones justificadas en la conveniencia social que una determinada persona no culpable sea responsable objetivamente.

Esta investigación, plantea el tema de la Responsabilidad Solidaria que emana del vínculo jurídico, define lo que en materia fiscal y conforme al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación significa el término a quienes, de acuerdo al código mencionado con anterioridad se les considera responsables solidarios con el contribuyente, en qué casos se les atribuye esta responsabilidad, así como las situaciones en las que no procede tal imputación, además de la inexactitud y fallas del fisco ante la determinación de la responsabilidad solidaria atribuida al contador, por la falta de legislación y de interpretación de la misma.

La Responsabilidad Solidaria conforme al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el responsable solidario es el deudor tributario por cuenta ajena que se encuentra obligado a cumplir con la prestación al lado del contribuyente. La particularidad de este tipo de responsabilidad consiste en que no se excluye al contribuyente como deudor tributario. En el estudio del Código Fiscal de la Federación se define como responsables en materia tributaria a aquellos sujetos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. Es aquella persona que asume una obligación de un tercero en forma voluntaria o por imposición de ley.

Así pues, es necesario un estudio de las actuaciones de los contadores privados como responsables solidarios del contribuyente, siendo estos últimos los principales deudores ante el fisco pero también los que resultan dañados en su patrimonio por los errores, omisiones y fallas del contador ante el Servicio de

Administración Tributaria quien por falta de interpretación jurídica, da surgimiento a una falla en la aplicación de la responsabilidad solidaria de dicho contador por una inexistencia de prueba fehaciente que acredite el vínculo jurídico y, por lo tanto, la responsabilidad solidaria se da por nula dejando al contribuyente en estado de indefensión y generándole un daño en su patrimonio.

Esta investigación se divide en tres capítulos. El Capítulo 1 es denominado “ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD Y EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA” y en este se estudian los conceptos básicos para un mejor entendimiento del tema de investigación, como la definición de contabilidad sus elementos y principios generales, que se entiende como contribuyente además de quien es el contador privado sus funciones y responsabilidades, para concluir con el Servicio de Administración Tributaria atribuciones e integración del mismo.

Respecto en el Capítulo 2 es titulado “LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA” se analiza su concepto básico asimismo, clasificación, casos en que aplica tal responsabilidad, sus efectos al igual que las sanciones que de ella surgen.

Finalmente, en el Capítulo 3 se nombra “LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTADOR PRIVADO CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE” se hace un análisis de las hipótesis en donde se vinculan el contribuyente y el contador privado en su relación tributaria debido a la responsabilidad solidaria que surge de sus actividades entre sí, así como su problemática y posible solución.

Durante la realización de dicha investigación los métodos utilizados fueron: método hermenéutico estudiando la coherencia interna de los textos, de las normas y principios, el método dialéctico considerando los fenómenos históricos y sociales en continuo movimiento, el método sistémico dirigido a modelar el objeto mediante la determinación de sus componentes, así como las relaciones entre ellos y, por último, el método lógico deductivo aplicando los principios descubiertos a casos particulares, a partir de un enlace de juicios, así la técnica de investigación aplicada fue la documental apoyando la investigación en las fuentes doctrinales y legislativas principalmente.

## CAPÍTULO 1

### ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD Y EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### 1.1. CONTABILIDAD

La Contabilidad es una ciencia económica por la naturaleza de todos los elementos que esta maneja, y por el fin que persigue, es decir, los conocimientos de la situación económica y por los métodos que utiliza. Perteneciendo de este modo, al grupo de las ciencias económicas y así, manteniendo una relación estrecha con la estadística, las matemáticas y con la economía y por el lado de las ciencias sociales una relación muy fuerte con el Derecho. Por ello, la contabilidad se considera como el “instrumento auxiliar del comercio que permite conocer la marcha de las operaciones mercantiles, la situación de los negocios, el rendimiento de los mismos y la previsión de futuros resultados de la actividad comercial. El interés de los acreedores, del propio Estado (impuestos) y las congruentes exigencias de orden público (supuesto de la quiebra) condujeron a declarar obligatoria la contabilidad diaria de las operaciones mercantiles y a regular esta materia con normas jurídicas de carácter necesario.”<sup>1</sup>

El concepto anterior da un amplio aspecto que abarca desde lo práctico de la materia hasta las necesidades sociales y jurídicas, por las cuales debe ser regulada, siendo la contabilidad un sistema de administración de información, para el control de la gestión de toda empresa o actividad económica que dimane en una ganancia; de este modo es una ciencia indispensable para la sociedad y el individuo ya que al generar una ganancia se obliga por ley a contribuir con el gasto público que a su vez es en beneficio propio y del Estado. Así también se entiende que “La contabilidad es la disciplina que enseña las normas y procedimientos para analizar, clasificar y registrar las operaciones económicas integradas por un solo individuo o constituidos bajo la forma de sociedades con actividades comerciales, etc. Y que sirve de base para elaborar información financiera que sea de utilidad al usuario general en la toma de decisiones económicas”<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> DICCIONARIO JURIDICO ELECTRÓNICO ESPASA, Fundación Tomás Moro, 1991 pág. 237.

<sup>2</sup> LARA FLORES, Elías, “Primer curso de contabilidad”, 14ª ed., Trillas, México:, 2006,pág.11.



Resultando necesario que la contabilidad se integre de ciertas bases o reglas establecidas con carácter obligatorio, que permiten a las operaciones registradas y saldos de cuentas presentadas en los estados financieros expresen una imagen fehaciente del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas. Esta información contable deberá contener cierta forma establecida en el artículo 28° del Código Fiscal de la Federación siendo como requisitos mínimos el que la contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria, por lo tanto, todos los documentos deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de Código en comento, así como de las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. Estas características deberán ofrecer una imagen fehaciente del patrimonio: clara para un usuario con conocimientos contables; relevante proporcionando la información necesaria para la toma de decisiones, evitando redundancias y acumulación de información inútil; confiable carente de errores; cotejable con igualdad de criterios a lo largo del tiempo y entre empresas; oportuna y disponible a tiempo para tomar decisiones y corrección de errores; comprobable, es decir, debe de poder contrastarse su exactitud para constatar que no está manipulada, como sintetiza Fowler Newton “la contabilidad integra el sistema de información de una organización y brinda información útil para la toma de decisiones y el control patrimonial.”<sup>3</sup>

### **1.1.1. Elementos**

Los elementos de la contabilidad, en su mayoría los autores coinciden que los más importantes son: el capital, el pasivo y el activo. Los tres términos son de vital importancia, ya que están íntimamente relacionados por el propósito que persiguen.

---

<sup>3</sup> FOWLER NEWTON, Enrique, “Contabilidad Básica”, 1° edición, Macchi, Buenos Aires, 1992.pág. 11.

a) “El Capital es por lo general la referencia al dinero o bienes que una persona física o moral posee”<sup>4</sup>, es decir, son aquellos que integran tanto la materia prima, así como el monto en efectivo que son utilizados para la producción, mantenimiento y rendimiento de una empresa a fin de obtener una ganancia positiva de algún tipo, representa todos los recursos de que dispone una entidad para realizar sus fines, que han sido aportados por fuentes internas de la entidad, por los cuales surge la obligación de ésta para con sus propietarios de efectuarles un pago, ya sea en efectivo, bienes, derechos, etc. A su vez el capital se puede dividir en tres aspectos para su mejor entendimiento como es: “el Capital Económico, que es el factor de producción, es decir el conjunto de bienes indispensables para generar la riqueza; el Capital Financiero que se representa por el dinero invertido para la generación de una renta o de un interés; y por último el Capital Contable que se refiere a la diferencia entre el valor de sus bienes y el total de sus deudas.”<sup>5</sup>

b) El Activo es representado por todos los bienes y derechos propiedad del sujeto<sup>6</sup>, es decir, lo constituyen los bienes tangibles e intangibles que posee una empresa o persona sus recursos de distinta naturaleza, ya que está integrado por todos los recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias. La clasificación de los elementos que constituyen el activo de la empresa se debe hacer en atención a su mayor y menor grado de disponibilidad. En atención a su mayor y menor grado de disponibilidad, los elementos o partidas que constituyen el activo de la entidad se clasifican en tres grupos: activo circulante, activo fijo y activo diferido.

c) El Pasivo es representado por todas las deudas y obligaciones del sujeto,<sup>7</sup> de este modo, el pasivo es un compromiso adquirido por la empresa o persona, representa los recursos de que dispone una entidad para la realización de sus fines, que han sido aportados por las fuentes externas a la entidad, derivado de transacciones o eventos económicos realizados, que hacen nacer una obligación presente de transferir efectivo, bienes o servicios virtualmente ineludibles en el futuro, que reúnan los requisitos de ser razonablemente identificables y

---

<sup>4</sup> Ibídem, pág.24.

<sup>5</sup> Cfr. Ibídem.

<sup>6</sup> Ídem.

<sup>7</sup> Cfr. Ídem.

cuantificables en unidades monetarias, se hace conveniente clasificarlas en grupos formados con elementos o partidas homogéneas; la clasificación de los elementos que constituyen el pasivo de la entidad se debe hacer en atención a su mayor y menor grado de exigibilidad las deudas y obligaciones que constituyen el pasivo de la entidad se clasifican en tres grupos: pasivo circulante o pasivo a corto plazo, pasivo fijo o pasivo a largo plazo, pasivo diferido o créditos diferidos.

Contablemente debe existir equilibrio entre las cuentas reales de Activo, de Pasivo y de Capital de una empresa, de lo anterior surge la necesidad de comparar el activo y el pasivo de una empresa, con el objeto de obtener el valor del Patrimonio y Capital. Para determinar el equilibrio entre estas cuentas, se utiliza una fórmula matemática que da a conocer, independientemente, el valor del Activo, del pasivo o del Patrimonio, siendo por excelencia aplicada la llamada ecuación patrimonial o de equilibrio para el balance general de toda empresa.

### **1.1.2. Principios**

Para que la información proporcionada por las cuentas anuales sea aplicable para los usuarios externos y les permita una adecuada toma de decisiones, debe ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, por ello es necesario que se apliquen los principios contables aceptados en el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores para que la contabilidad pueda cumplir con ese objetivo, dichos principios contables son los siguientes:

- a. Equidad, hace referencia a que deben ser equitativos con respecto a los intereses de las distintas partes.
- b. Entidad contable: a la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.
- c. Empresa en marcha, se considera que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. Una empresa no se crea para cerrarla al poco tiempo, lo normal es que se establezca pensando que va a durar de forma indefinida, término que establece en el artículo 6° en su fracción IV de la Ley General de Sociedades Mercantiles, pero este principio se encarga de

verificar si la empresa tiene utilidades o perdidas y de ello depende si va en marcha el negocio o no.

- d. Bienes económicos, se refieren a hechos, recursos y obligaciones económicas susceptibles de ser valorizados en términos monetarios.
- e. Moneda. Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción, el precio de adquisición se refiere a los bienes y derechos adquiridos en el exterior de la empresa, pero si esos bienes han sido elaborados por la propia empresa se contabilizarán por los costes ocasionados por la producción.
- f. Período de tiempo, los estados financieros debe someterse a un periodo fiscal corto: esto dará una mejor visión de la empresa para una oportuna toma de decisiones en el futuro.
- g. Devengado, señala que, las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico, son los que corresponden a un ejercicio sin dejar de distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo.
- h. Realización, los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, o sea, cuando la operación que las origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación.
- i. Costo histórico. El registro de las operaciones se basa en costos históricos (producción, adquisición o canje), salvo que para concordar con otros principios se justifique la aplicación de un criterio diferente (valor de realización). Las correcciones de las fluctuaciones del valor de la moneda, no constituyen alteraciones a este principio, sino meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos.
- j. Objetividad, las operaciones deben registrarse en el momento que se tenga sustento de que ésta ocurrió y cuando exista certeza de su valor.
- k. Criterio prudencial, ante el hecho que el contador se encuentre entre dos o más caminos razonables a seguir, deberá optar por el que muestre la menor cifra de dos valores de activos relativos a un partida determinada.
- l. Significación o importancia relativa, esto quiere decir, que ante el hecho que se den situaciones de mínima importancia, éstas se dejarán pasar por alto.

- m. Uniformidad las empresas, al hacer uso de un método para la presentación de los estados financieros, deberán ser consecuentes con el mismo, logrando uniformidad en la presentación de la información expuesta en los registros contables de un periodo a otro hecho.
- n. Contenido de fondo sobre la forma Es el costo que surge de la suma del precio de adquisición más todos los esfuerzos necesarios para incorporarlo al activo
- o. Dualidad económica, nos dice, que la contabilidad descansa sobre la partida doble y que está constituida por los recursos disponibles y la fuente de esos recursos, ambos constituyen la igualdad del inventario, es decir que por cada ingreso hay un progreso.
- p. Relación fundamental de los estados financieros. Los resultados del proceso contable son informados en forma integral mediante un estado de situación financiera y por un estado de cuentas de resultado, siendo ambos necesariamente complementarios entre sí.
- q. Objetivos generales de la información financiera. La información financiera está destinada básicamente para servir las necesidades comunes de todos los usuarios.
- r. Exposición. Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.<sup>8</sup>

Estos principios son una guía que se llevan para un manejo y control óptimo de lo que es la contabilidad, tanto para personas físicas y morales, así como para todas las personas relacionadas con los estados contables de toda empresa y persona física, ya que estos indican desde los términos para realizar los estados financieros, así también, los criterios de ética, claridad, objetividad y simplicidad para un mejor entendimiento de los estados financieros que permiten una debida comprensión para toma de decisiones implícitamente requeridas por la empresa, ya que, estos registros son de vital importancia para cualquier empresa o persona

---

<sup>8</sup>PUGA MUÑOZ, Miguel, "Fundamentos de finanzas", Febrero, 25,2014, 01:08, En línea <http://www.mpuga.com/Docencia/FundamentosdeFinanzas/BoletinTecnicoNum1.pdf>

física, puesto que estos principios son utilizados para la administración de sus finanzas, sin importar cual sea su actividad preponderante.

## **1.2. OBLIGACIÓN FISCAL**

La obligación fiscal es “una relación jurídica constituida con base en un hecho generador, entre dos tipos de sujetos, uno el acreedor que tiene derecho a exigir un pago y otro llamado deudor quien por ley está obligado a efectuar el pago.”<sup>9</sup>, de este modo, la relación jurídica por la cual la Autoridad Fiscal, que es el acreedor (sujeto activo), teniendo el derecho a exigir al deudor (sujeto pasivo), el cumplimiento de pago de un tributo, así es como surgen tres elementos esenciales, sujeto activo o acreedor, sujeto pasivo o deudor y un objeto. Cabe señalar que, de acuerdo al mandato expresado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Artículo 31 fracción IV), es obligación de todos los mexicanos, contribuir con el gasto publico que son “toda erogación hecha por el Estado, a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto de egresos”<sup>10</sup>, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este orden de ideas la Obligación Fiscal surge cuando las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales tal y como lo prevé el Código Fiscal de la Federación artículo 6° párrafo primero que a la letra indica:

“Artículo 6o.- 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.”

Siendo la obligación fiscal exigible por la autoridad fiscal en contra de la voluntad del obligado-sujeto pasivo, en virtud del incumplimiento de dicha obligación fiscal ya sea por omisión o extemporaneidad durante la época de pago, como señala Curiel Villaseñor “Es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos

---

<sup>9</sup> VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, “Derecho Fiscal”, 1era.edic., Oxford University Press México, D.F., 2010, pág. 108.

<sup>10</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, 1era edición, McGraw-Hill, México, 1998, pág. 48

de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”<sup>11</sup>. La exigibilidad está prevista en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, señalando que:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.”

De tal forma, la relación fiscal se le define como “el conjunto de obligaciones que se deben tanto el sujeto activo, como el sujeto pasivo, que se extinguen cuando éste deja de realizar los hechos gravados por la ley”<sup>12</sup>, donde la Autoridad Fiscal, en representación del poder público está facultada para recaudar impuestos, controlar a los causantes, imponer sanciones previstas en el Código Fiscal Federación así como de interpretar las disposiciones previstas en la ley.

### **1.3. CONTADOR PRIVADO**

El contador es un profesional “...capaz de estructurar el sistema de procesamiento de operaciones más adecuado que proporcione la información financiera confiable para tomar a tiempo las decisiones más acertadas.”<sup>13</sup> Y como tal, posee autoridad en todo lo referente a la obtención y aplicación de recursos financieros de entidades, es decir, de personas físicas y morales en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoría, finanzas y fiscal, en la planeación, análisis, crítica, interpretación e investigación de las finanzas.

Así entonces, un profesional financiero está capacitado para sufragar las necesidades de las personas físicas o morales relacionadas con el registro cronológico de sus operaciones en números y valores, preparando fehacientemente la información de forma veraz y oportuna aplicando las técnicas más apropiadas para la administración y protección de los intereses de las personas físicas o morales, haciendo cumplir sus obligaciones ya sean jurídicas y/o fiscales.

---

<sup>11</sup>CURIEL VILLASEÑOR, Omar, “Principios Tributarios”, 7° edición: Isef, México, 2004, pág. 15

<sup>12</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Op. Cit., pág. 227

<sup>13</sup>LARA FLORES, Elías, Op.Cit., pág.17.

### **1.3.1. Funciones**

Las funciones de los contadores privados a diferencia del contador público “presta sus servicios a una sola empresa privada. Se le denomina también contralor, si es el jefe del departamento de contabilidad de una empresa, este dirige el trabajo de los empleados de su departamento, su equipo en especial es la alta gerencia ya que esta se encarga de manejar el negocio, establecer sus objetivos y asegurar su cumplimiento. Los contadores deben de registrar las transacciones y estados financieros periódicos a partir de sus registros”<sup>14</sup>. Como profesionistas comprometidos con la sociedad es que tendrán conocimientos en las áreas: contable, auditoría, costos, finanzas, fiscal y comercio exterior. Asimismo llevaran el manejo análisis e interpretación de la información financieras, para la toma de decisiones en beneficio de la organización y la sociedad; la formulación del dictamen de los estados financieros; el manejo de herramientas computacionales con aplicaciones contables; el mejoramiento de los recursos, la resolución de los problemas contables, financieros y fiscales mediante la integración en equipos multidisciplinarios; la operación en las organizaciones de sistemas contables, de costos, obligaciones fiscales y de seguridad social y el de aplicar éticamente las normas nacionales e internacionales del marco conceptual de la Contaduría

### **1.2.2. Responsabilidad**

Al tener a su cargo la contabilidad financiera de los ingresos de una persona es indispensable que se orienten bajo un código de ética riguroso, pues este debe de ejecutar los lineamientos del Sistema de Gestión de la Calidad; hacerse responsable en el alcance de los objetivos del área; velar por la aplicación de la norma, así como, el cumplimiento de las normas de la organización; cuidar el resguardo de la confidencialidad de la información suministrada por la organización o por el cliente haciendo valer las normas, procedimientos de seguridad y salud en el trabajo por mencionar algunas.

---

<sup>14</sup> GARCÍA CRUZ, Erika Lorena, MARTÍNEZ REYNA, Nelly, LIBREROS MENDOZA Jessica, “Contador Privado “, Marzo, 5, 2014, 23:45, En línea <http://auxiliares-del-comercio.wikispaces.com/CONTADOR+PRIVADO>



Existen diferentes lineamientos en las leyes y reglamentos del sistema jurídico mexicano los cuales enmarcan las responsabilidades de los contadores privados pese a que no se exprese literalmente pero con la interpretación de la norma, tal es el caso del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación el cual indica a que estarán obligadas las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales lleven contabilidad, esta se integra por los libros, sistemas y registros contables, es decir, cualquier medio procesable de almacenamiento de datos, ya sean en papel o electrónicos de registro fiscal, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, todos los documentos que surjan de esta administración deberán ser ingresados de forma mensual o anual, según sean las disposiciones fiscales, a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general.

En el mismo sentido el Código de Comercio en su capítulo III De la Contabilidad Mercantil nos dice en sus artículos del 33 al 38; que el comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado, mediante la organización que se encuentre a sus posibilidades siempre y cuando satisfagan requisitos mínimos; como son deberán estar debidamente encuadernados, empastados y foliados; en los libros de actas se harán constar todos los acuerdos relativos a la marcha del negocio que tomen; todos los registros a que se refiere este capítulo deberán llevarse en castellano y el comerciante deberá conservar, debidamente archivados, los comprobantes originales de sus operaciones, de tal manera que puedan relacionarse con dichas operaciones y con el registro que de ellas se haga, y deberá conservarlos por un plazo mínimo de diez años.

Si bien el representante legal es responsable en la medida en que firma los estados financieros, la responsabilidad por el tratamiento técnico de la información contable es del contador, quien es el profesional idóneo llamado a realizar esa tarea, razón por la cual la misma ley le ha impuesto la obligación de verificar que todo lo relacionado con la contabilidad se realice en cumplimiento de las normas legales aunque expresamente no lo indique. Esto es un punto importante puesto que al no hacer literal las leyes referentes a sus responsabilidades de los contadores privados da lugar a la mala interpretación o lagunas en la ley las cuáles causan la falta de responsabilidad por parte de los contadores al encontrarse en

ciertos supuestos jurídicos.

#### **1.4 CONTRIBUYENTE**

El termino contribuyente, tiene diferentes acepciones para Sonia Venegas Álvarez “El contribuyente es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligada al pago. En sentido más amplio, se le considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos, con el fin de financiar al Estado.”<sup>15</sup>, en este orden de ideas el contribuyentes es la persona tanto con derechos como obligaciones, frente a un ente público, derivados de las contribuciones, con el fin de financiar al Estado, asimismo, es el centro de imputación de las acciones que establecen las leyes; e íntimamente ligado a la personalidad ya que por medio de éstas se reconocen dichas obligaciones y derechos, esta se determina en concreto de acuerdo con la ley de cada país. El contribuyente es, en sentido general, el sujeto pasivo en Derecho fiscal, siendo el Estado (sujeto activo), a través de la administración pública.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación como tal no da una definición del contribuyente pero en su artículo 1º señala que los contribuyentes son las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir con el gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas, clasificando al contribuyente en dos grupos importantes:

A) Persona Física o Individual, siendo este un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos; pueden prestar servicios, realizar actividades comerciales, arrendar bienes inmuebles y trabajar por salarios. Conozca las actividades que como persona física puede realizar.

B) Persona Jurídica, Moral o Colectiva, el orden jurídico reconoce la existencia de entes, distintos a los seres humanos que pueden ser sujetos de derechos y obligaciones, tal es el caso de las personas jurídicas, morales o colectivas, reconocidas, entre otros dispositivos legales en el artículo 25 del Código Civil Federal. Este artículo enlista cuales son las personas morales para el orden jurídico mexicano siendo las siguientes:

---

<sup>15</sup> VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op.Cit.,pág.108

“Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada.”

Finalmente, las personas morales son sujetos de derechos y obligaciones que existe, pero no como individuo, sino como institución y que es creada por una o más personas físicas para cumplir un objetivo social que puede ser con o sin ánimo de lucro. En otras palabras, una persona jurídica es todo ente con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y que no sea una persona física.

## **1.5. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El Servicio de Administración Tributaria también conocida como SAT siendo un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>16</sup>, debido a que tiene asignado un conjunto de bienes patrimoniales determinados, carece de personalidad jurídica, jerárquicamente está subordinada, y sus facultades son específicas para resolver sobre la materia de legislaciones fiscal y aduanera, con el fin de que contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público tanto las personas físicas como las personas morales; así también, el de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar el cumplimiento voluntario, también generando y proporcionando la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria; teniendo así el carácter de autoridad fiscal a nivel nacional.

---

<sup>16</sup>SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Que es el SAT”, Febrero, 26, 2014, 00:57, En línea [http://www.sat.gob.mx/que\\_sat/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx)

### 1.2.1. Integración

El Servicio de Administración Tributaria está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Administraciones Generales y Unidades que lo conforman y por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República. El jefe del Servicio de Administración Tributaria es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales tanto de carácter federal y estatal como municipal, y de los sectores social y privado en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria .

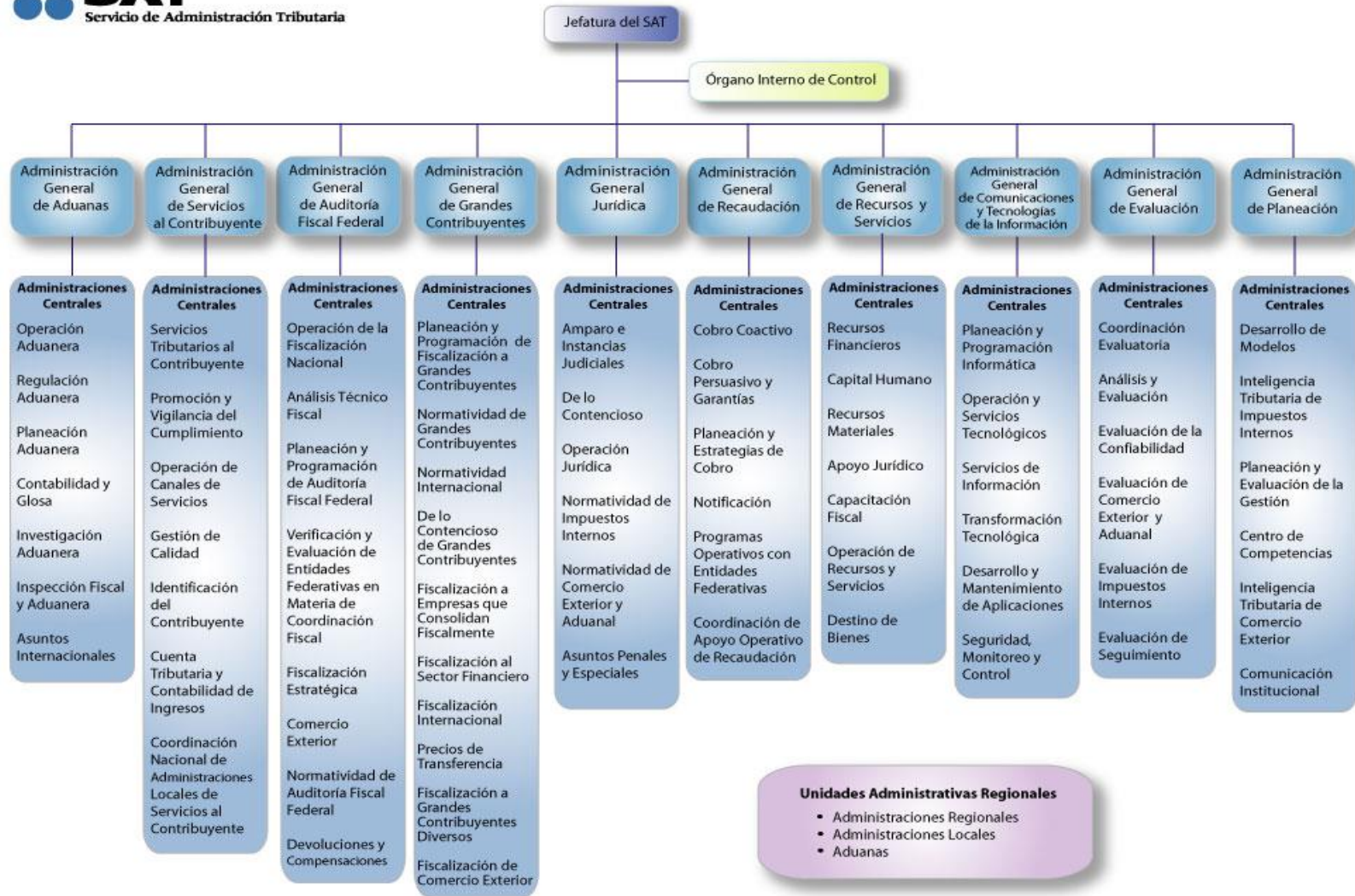
De acuerdo con el artículo 2° del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria la integración de este ente se puede enlistar de la siguiente manera junto con algunas de sus funciones:<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup>PORTAL DE OBLIGACIONES DE TRANSPARENCIA, “Servicio de Administración Tributaria i. estructura orgánica operativa”, Febrero, 27, 2014, 01:37, En línea  
[http://portaltransparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&\\_idDependencia=06101](http://portaltransparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&_idDependencia=06101)



# Organigrama a partir del nuevo RISAT (23 de diciembre de 2007)



La integración del Servicio de Administración Tributaria además de la división en sus Administraciones Generales, a su vez están subdivididas para el mejor control, gestión y manejo de las facultades que les son conferidas, por lo que deben de priorizar y unificar cada una, debido a la vital importancia de sus actividades. Sin perder ninguna trascendencia y brindando así una mejor administración de justicia

### **1.2.2. Facultades**

Las atribuciones conferidas por la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 7° es la de recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; la representación del Estados en cualquier controversia fiscal; así como la determinación liquidación y recaudación de las contribuciones; vigilar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo para el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales, entre otras pero relacionadas en materia aduanera.<sup>19</sup>

Sintetizando, el Servicio de Administración Tributaria es por excelencia la autoridad jurídica fiscal a nivel nacional, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas tanto físicas como morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias, aduaneras; facilitando el cumplimiento de dichas disposiciones, así como el generar la información necesaria para el diseño, evaluación de la política tributaria.

---

<sup>19</sup> PORTAL DE OBLIGACIONES DE TRANSPARENCIA, “Servicio de Administración Tributaria II. Facultades”, Febrero, 27, 2014, 03:08, En línea [http://portaltransparencia.gob.mx/pot/facultad/showBusqueda.do?method=begin&\\_idDependencia=06101](http://portaltransparencia.gob.mx/pot/facultad/showBusqueda.do?method=begin&_idDependencia=06101)

## CAPÍTULO 2

### LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

#### 2.1. CONCEPTO

La responsabilidad también se relaciona con el tipo de consecuencia que se genera. Así, esta puede ser de naturaleza civil, penal, laboral, fiscal, etcétera, cuando se trate de individuos, y aun las puede haber en otro tipo de entidades y no sujetos, por ejemplo: la responsabilidad del Estado de proteger a sus gobernados respecto de los derechos humanos y/o de las garantías individuales; de los servidores públicos, en la cual incurren las autoridades con motivo de sus facultades o funciones. Alvarado Esquivel señala que, “El responsable no es un sujeto pasivo, aunque sea un deudor tributario: El responsable es un deudor que debe pagar la deuda tributaria en función de garantía, a falta de pago del deudor principal”<sup>20</sup>

Así, la responsabilidad es el carácter que se le da a un sujeto o ente debidamente identificado por ministerio de ley o por orden de autoridad competente, cuando se impone la obligación de responder ante una causa legal la cual, además de obligar al responsable a reparar un daño, puede también ser susceptible de sanciones tanto administrativas como penales. Por consiguiente, presupone una consecuencia o un deber de responder a cargo del sujeto obligado respecto de sus propios actos o bien, del sujeto que representa a otro u otros sujetos, en el ejercicio de un derecho o en el cumplimiento de una obligación, y en cuyo defecto, es decir, en ausencia o imposibilidad de aquello lo hará el responsable solidario, quien debe reparar o responder por el daño o la obligación que se deduzca.

Arturo de la Cueva afirma que “coexiste la relación directa propia a la cual debe hacer frente el principal obligado, si bien paralela a la obligación de otro u otros, como en el caso de la responsabilidad solidaria, en el cual otros sujetos también tienen que afrontar las consecuencias de no observar ciertas obligaciones, aunque no sean causantes directos de la carga tributaria.”<sup>21</sup> Estas acepciones nos acercan a lo que en Derecho Fiscal podemos llamar responsable solidario aquel que comparte una carga tributaria con el sujeto pasivo por su relación, ya sea voluntaria

---

<sup>20</sup> ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal”, 1era edición, Porrúa, México, 2000, pág. 20

<sup>21</sup> DE LA CUEVA, Arturo, “Derecho Fiscal”, 4ta edición, Porrúa, México, 2011. pág. 77.

o involuntariamente, pero no de manera directa y por lo tanto detentando una carga al momento de contribuir con la obligación fiscal conjuntamente con el sujeto pasivo, no obstante no se convierte en el deudor principal.

La Responsabilidad solidaria se puede explicar cuando recae sobre otra persona la obligación legal de responder jurídicamente de manera solidaria a nombre o por cuenta del contribuyente o sujeto directo de las obligaciones fiscales ante las autoridades competentes por ser este participe o estar íntimamente relacionado con dicha obligación ya sea por una manifestación de la voluntad al adquirir tal responsabilidad o por ser legalmente responsable.

Cabe señalar que la Responsabilidad Solidaria da lugar a que los contribuyentes sean denominados responsables solidarios los cuales son conceptualizados como “aquellos sujetos que sustituyen a otros y los representan ante las autoridades, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Como existe la figura de la sustitución en la obligación fiscal, serán también responsables ante las autoridades fiscales de los incumplimientos en que caigan los sujetos sustituidos.”<sup>22</sup>

## **2.2. CLASIFICACIÓN**

La responsabilidad solidaria es una forma de obligación con pluralidad de sujetos, que consiste en que existiendo varios deudores o acreedores, se puede exigir a cada uno de ellos el total de la obligación contraída, de manera que al cumplirla uno de ellos, se extingue toda la obligación respecto del resto. Esta puede clasificarse de dos maneras legal y voluntaria.

Respecto a la Responsabilidad legal se prevé en el Artículo 26 quienes son responsables solidarios con los contribuyentes: son los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, los adquirentes de negociaciones, los representantes, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, los legatarios y los donatarios, los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, los socios o accionistas, las sociedades que, debiendo inscribir

---

<sup>22</sup> DINO, Jarach, “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”, 4ta edición, Cangallo, Buenos Aires, Argentina, 1999, pág. 377.



en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, las sociedades escindidas, las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, la sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico, los asociantes y los albaceas o representantes de la sucesión.

Asimismo, según expone Hans Kelsen, “la voluntad es el querer para la existencia de algo y la exteriorización de esa voluntad es lo que llamamos consentimiento.”<sup>23</sup>, en consecuencia, la manifestación de voluntad es el reconocimiento de un hecho con la finalidad de dar a conocer hacia los demás lo que se desea con un determinado acto por lo que la manifestación de voluntad consume un acto jurídico. Existen diversas teorías del derecho que explican la manifestación de la voluntad entre ellas tenemos:

a. La teoría de la voluntad: esta teoría prevé que la voluntad es lo único válido, debido a que es lo que desea la persona.

b. La teoría de la declaración: menciona que lo declarado en un documento basta por si sola para la creación, interpretación y efectos de un acto jurídico concreto ya que se sustenta en el principio de la buena fe y por lo tanto lo que se encuentra declarado es exactamente lo deseado por la persona.

Las formas en que la manifestación de voluntad es expuesta para efectos legales son: expresa y tácita. Siendo la manifestación expresa el uso del medio escrito u oral o a través de signos evidentes, gestos indicativos, lenguaje que expresen su entendimiento de forma directa.

Así, la solidaridad voluntaria no se presume, sino que es necesaria la manifestación voluntaria de las partes, para que la misma se cree o bien una disposición de ley, por ello, la solidaridad es establecida como garantía del acreedor y la solidaridad impuesta como sanción.

---

<sup>23</sup> KELSEN, Hans, “Teoría pura del Derecho”, 9na edición, Gernika, México, 1993, pág. 36.

## **2.3. CASOS EN QUE APLICA**

Cabe señalar que en todos los supuestos que se precisan en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se establecen las obligaciones fiscales concretas que se imponen a cargo del responsable solidario, y de ellas se deducen las consecuencias legales que se pueden producir en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias, que por lo mismo se pueden reclamar al responsable solidario, sin perjuicio de que puedan ser reclamadas al propio contribuyente a quien se atribuya la obligación fiscal de que se trate. Aunado a lo anterior, en el entorno jurídico práctico es de conocimiento la existencia del responsable solidario pero no se expresa en la ley una definición como tal, por lo que se toma como base fundamental el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación el cual en sus XVIII fracciones menciona quienes pueden ser responsables solidarios analizándolos de la siguiente manera:

### **a) RETENEDORES Y RECAUDADORES**

Los retenedores y las personas obligadas a recaudar contribuciones a cargo del contribuyente son responsables solidarios hasta por el monto de las contribuciones retenidas y recaudadas. “Los agentes retenedores son empresas fiscales, semifiscales o organismo fiscales, municipalidades, personas jurídicas en general, sean o no contribuyentes de la Ley de la Renta y tengan que llevar contabilidad o no, personas naturales o jurídicas que ganen Rentas de la primera categoría, siempre que obtengan Ingresos que se clasifiquen en esta categoría, por disposición legal están obligados a retener los Impuestos que afectan a los contribuyentes con los cuales realizan transacciones.”<sup>24</sup> Los recaudadores: Son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal competente.

### **b) PERSONAS QUE EFECTUEN PAGOS PROVISIONALES POR CUENTA DEL CONTRIBUYENTE**

En la ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 7, se entiende como persona moral entre otras a las sociedades mercantiles, los organismos

---

<sup>24</sup>ECO-FINANZAS, Diccionario, Marzo, 03, 2014, 12:54 am, En línea: [http://www.eco-finanzas.com/diccionario/A/AGENTES\\_RETENEDORES.htm](http://www.eco-finanzas.com/diccionario/A/AGENTES_RETENEDORES.htm)

descentralizados que realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles, y la asociación en participación cuando se realicen actividades empresariales a través de ella en México. Tal como lo dispone el artículo 96 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se expresa que son obligaciones de las Personas Morales cumplir con las obligaciones de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

#### c) LIQUIDADORES Y SÍNDICOS

Las obligaciones de los liquidadores frente al Fisco Federal son presentar pagos provisionales en ejercicio de liquidación. Para la determinación del pago provisional del ejercicio de liquidación, se considerará como coeficiente de utilidad para el cálculo de los pagos provisionales mensuales del ejercicio de liquidación el que corresponda a la última declaración que al término de cada año calendario el liquidador presentó o hubiera presentado. Conforme al artículo 14 fracción. III Párrafo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el liquidador debe presentar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio de liquidación, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel, al que corresponda el pago, durante el periodo en que transcurra la liquidación total del activo. No se considerarán en los pagos provisionales los activos de establecimientos ubicados en el extranjero. Al término de cada año calendario, el liquidador debe presentar una declaración a más tardar el día 17 de enero del siguiente año en dicha declaración se determinará y enterará el impuesto correspondiente al periodo de inicio de la liquidación hasta el último mes del año que se trate y acreditará los pagos provisionales y anuales anteriormente efectuados dentro del periodo de liquidación. La última declaración será la del ejercicio de liquidación, esta incluirá los activos de los establecimientos ubicados en el extranjero y se deberá presentar a más tardar en el mes siguiente a aquel en el que termine la liquidación, aún cuando no hayan transcurrido doce meses desde la última declaración.

#### d) ADQUIRIENTES DE NEGOCIACIONES

Las personas que adquieran algún negocio deben cerciorarse de que ha sido debidamente cubierto el pago de los impuestos que ha dicho negocio corresponden, pues de existir adeudo pendiente, la autoridad fiscal puede exigir al nuevo

propietario, la cobertura del adeudo anterior, con el límite monetario que la autoridad tenga vigente a la fecha del acontecimiento. “Los adquirentes de una negociación tienen responsabilidad objetiva para con el fisco federal solamente por las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas, y si por insoluta ha de entenderse la prestación que, determinada conforme a derecho, no ha sido pagada, es indiscutible que cuando unas multas, precisamente por no haber estado determinadas antes del traspaso, puesto que fueron impuestas con posterioridad a este último, no tengan el carácter de insolutas, por lo mismo, el nuevo adquirente no tiene respecto de las mismas, responsabilidad objetiva alguna.”<sup>25</sup>

#### e) REPRESENTANTES DE PERSONAS NO RESIDENTES EN EL PAIS

Explica que ya sea que se les designe gerentes, comisionados autorizados ó de cualquier otra forma, quién en nombre de una persona que no tenga su nombre en territorio mexicano intervenga en alguna actividad por la que deba pagarse alguna contribución, adquiera el compromiso de cumplir aquí. “Los extranjeros obligados al pago del ISR en México cumplen generalmente con esta obligación cuando la persona que les paga les retiene dicho impuesto y lo entera al SAT. En este sentido, las personas que sean residentes en México, o residentes en el extranjero con un establecimiento permanente en este país que hagan pagos a residentes en el extranjero, están obligadas a efectuar la retención del impuesto.”<sup>26</sup>

#### f) PATRIA POTESTAD O TUTELA

El Código Civil Federal en su artículo 413 refiere que la patria potestad se ejerce sobre la persona y los bienes de los hijos, es decir, los que ejercen la patria potestad son legítimos representantes de los que están bajo de ella y tienen la administración legal de los bienes que les pertenecen, conforme las prescripciones de éste código. Los bienes del hijo, mientras esté en la patria potestad, se dividen en dos clases:

a. Por los bienes que adquieran por su trabajo: pertenecen en propiedad, administración y usufructo al hijo.

---

<sup>25</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, “Tesis” Abril, 10, 2014, 12:02 pm, En línea: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/265/265501.pdf>

<sup>26</sup> SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, “Índice, Asistencia”, Abril, 10, 2014, 12:22 pm, En línea: [ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_ftp/publicaciones/folletos09/reg\\_fiscal\\_residextranj.pdf](ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos09/reg_fiscal_residextranj.pdf)

b. Y por los bienes que adquieran por cualquier otro título: la propiedad y la mitad del usufructo pertenecen al hijo, la administración y la otra mitad del usufructo corresponde a las personas que ejerzan la patria potestad.

#### g) LEGATARIOS Y DONATARIOS

La donación, según el artículo 2332 del Código Civil Federal, es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes. La donación no puede comprender los bienes futuros, puede ser pura (la que se otorgue en términos totales, condicional (la que depende de algún acontecimiento incierto), onerosa (la que se hace imponiendo algunos gravámenes) remuneratoria (la que se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga obligación de pagar). A su vez, en el Artículo 1285 el legatario adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le imponga el testador, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los herederos.

#### h) VOLUNTAD DE ASUMIR RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente: manifestar su aceptación, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos, Domínguez Martínez señala a la “manifestación de voluntad como primer elemento del negocio jurídico, es para aludir al género, en tanto que si mencionamos al consentimiento, es con referencia a la especie de dicho elemento esencial en negocios jurídicos que requieren de la participación de dos o más voluntades en su estructura...”<sup>27</sup>

#### i) LOS TERCEROS QUE GARANTIZAN INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal está íntimamente relacionada con la facultad económica coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir, coactivamente, al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan según el artículo 141 señala a los contribuyentes podrán garantizar el

---

<sup>27</sup> DOMINGUEZ MARTINEZ, Jorge Alfredo, “Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e invalidez”, 4ta edic., Porrúa, México. pág. 518

interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes: depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera, prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión, obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, embargo en la vía administrativa, y con títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

#### j) SOCIOS O ACCIONISTAS QUE TIENEN RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Los socios o accionistas, para la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 7 quedarán comprendidos los titulares de los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera. Y respecto de las contribuciones que se hubiera causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en; no solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, no lleve contabilidad, la oculte o la destruya, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

#### k) SOCIEDADES RESPECTO DE LA ENAJENACION DE ACCIONES O PARTES SOCIALES

La responsabilidad solidaria en la enajenación de acciones o partes sociales recae en la sociedad cuando los socios no comprueban haber retenido el Impuesto sobre la Renta por la enajenación de acciones que realicen. de este modo el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que:

Artículo 88.- Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión de renta variable, cuyo objeto sea la adquisición y venta de activos objeto de inversión con recursos provenientes de la colocación de las acciones representativas de su capital social entre el público inversionista, previstas en la Ley de Sociedades de Inversión, determinarán sumando o disminuyendo, según corresponda, la ganancia o pérdida obtenida en el ejercicio que derive de la enajenación de acciones de cada sociedad de inversión realizadas por dicha persona física. Dichas personas estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa del 10% a la ganancia obtenida en el ejercicio. El impuesto pagado se considerará como definitivo.

#### I) SOCIEDADES ESCINDIDAS

Se les denomina así a aquellas que deciden adquirir parte o la totalidad de activo, pasivo y capital de otra sociedad que decide extinguirse o que sin extinguirse aporta parte de su activo, pasivo y capital a otra sociedad de nueva creación, o bien, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 15-A refiere que se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas

#### m) EMPRESAS CON ESTABLECIMIENTO EN EL PAÍS QUE SE DEDIQUEN A LA TRANSFORMACIÓN DE BIENES

Estas empresas también tienen la obligación de pagar el impuesto al activo, como lo establece el artículo 1° de tal Ley en donde menciona que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo.

#### n) PERSONAS A QUIENES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, LES PRESTEN SERVICIOS

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9, señala que deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días hábiles inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de

residencia fiscal. Cuando el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero.

#### o) SOCIEDADES ADMINISTRADORAS DE TIEMPO COMPARTIDO

A los tiempos compartidos se le consideran en la Ley Federal de Protección al Consumidor en su artículo 64 en poner a disposición de una persona o grupo de personas, el uso, goce y demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por períodos previamente convenidos, mediante el pago de alguna cantidad, sin que, en el caso de inmuebles, se transmita el dominio de éstos. Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas.

#### p) LOS ASOCIADOS EN LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Los asociados, para el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-B son el “conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad”, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c), sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

Para finalizar cabe mencionar que los alcances de la responsabilidad solidaria, depende intrínsecamente de la relación existente y tangible con el sujeto



pasivo, siendo este igual de importante como los alcances del pago del monto total de la contribución omitida.

## **2.4. EFECTOS**

Cuando se adopta el carácter jurídico de responsable solidario, ya sea por causa legal o voluntaria, sus efectos son ineludibles y en la práctica profesional suele advertirse que las autoridades fiscales le dan un tratamiento jurídico equivalente a la sustitución, en el cual se remplace al contribuyente específico por el responsable solidario, no obstante que se trata de responsables de primer y/o segundo grado, respectivamente, y que por ello pueden invocarse los beneficios de orden y de excusión.

Estos sujetos tienen como obligación el pago de la contribución requerida por la autoridad, siendo esta exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, así como, la extinción de la deuda tributaria del contribuyente liberando a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo, además, todos los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios.

Respecto de los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, son al igual efectos adquiridas con la responsabilidad solidaria la impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa; y por lo tanto, la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución

de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

## **2.5. SANCIONES**

Es importante destacar que el incumplimiento de las obligaciones de un responsable solidario puede producir la comisión de infracciones y/o la comisión de delitos. Las primeras podrían establecerse conforme al Código Fiscal de la Federación en sus artículos 71; 75, fracción I, inciso a), fracción III; 79, 80, 81, 82, 83, 84, 89, 90 y 91, principalmente.

En todo caso, de conformidad con el artículo 71, en relación con el diverso 26, último párrafo ambos del Código de la materia, sólo sería atribuible a un responsable solidario la multa que corresponda a los actos u omisiones propias de este responsable solidario, y no así respecto del monto de las contribuciones de un sujeto directo de tributación, las cuales fueran objeto de cobro por parte de las autoridades fiscales. En el artículo 75, fracción I, inciso a) se impondrán multas tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas. Así en su fracción III; Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes, en consiguiente en el artículo 79 son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes el no solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, al igual, el no presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello y al no presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente. A estas infracciones se les impondrán las multas mencionadas en el artículo 80 de la ley en comento siendo por mencionar algunas; de \$2,740.00 a \$8,230.00, a las comprendidas en las fracciones I, II y VI. Y de \$3,420.00 a \$6,830.00, a la comprendida en la fracción III. De esta forma son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias en el artículo 80: no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos ,así como, no cumplir los requerimientos

de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos también el presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales. Por mencionar algunas, de este modo, sus multas se encuentran previstas en el artículo 82 del mismo Código

En el mismo orden de ideas, las infracciones relacionadas con la realización de la contabilidad se encuentran reguladas en el artículo 83 de Código Fiscal de la Federación que son no llevar contabilidad; no llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales; el de llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; el no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos, así como, el no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales; así también, no expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan y expedir comprobantes fiscales digitales por Internet asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes, entre otras. Mientras la cuantía de las multas de las infracciones anteriores esta prevista en el artículo 84 de la misma ley.

En las infracciones se abarca tanto al sujeto pasivo como a los responsables solidarios al respecto el artículo 89, del mismo Código indica cuales son las infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, siendo las siguientes:

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

- I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.
- II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

III. 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 primera de este artículo, 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 en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.”

Por consiguiente, el artículo 90, se hace alusión a la forma en que serán sancionados aquellos que incurran en los previstos del artículo anterior, siendo, una multa de \$44,610.00 a \$70,110.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89 de este Código.

Dichos numerales expresan un amplio ámbito en que se sancionara a todos aquellos que por omisión o comisión incurran en cualquier situación prevista en ley y que tenga como consecuencia dañar así no solo su patrimonio propio, sino, el del Estado, porque como ya se ha establecido durante la investigación las contribuciones son en beneficio tanto de los contribuyente como del Estado para la generación del gasto público, siendo, esta la razón por la cual la Administración debe de hacer exigible la obligación fiscal tanto la de recaudar como la de contribuir.

## **CAPÍTULO 3**

### **LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTADOR PRIVADO CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE**

#### **3.1. LA MANIFESTACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL CONTADOR PRIVADO**

Se debe tener presente que el elemento de las contribuciones relativas al sujeto, determinan las obligaciones a cargo de los contribuyentes que se ubiquen en las hipótesis previstas en la ley, a efecto de contribuir al gasto público. Este elemento es el relativo al sujeto pasivo por el cual se determina la relación tributaria, en el entendido que según Luis Humberto Delgadillo “ La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”<sup>28</sup>, teniendo en cuenta que el sujeto activo se refiere a la autoridad administrativa que puede exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y el sujeto pasivo es sobre quien recaen las obligaciones tributarias, principalmente al de pago, y en esa relación jurídico tributaria puede surgir o coexistir precisamente la figura jurídica del responsable solidario que en el entendido del tema se denomina así al contador privado .

El sujeto directo o sujeto obligado al pago de obligaciones fiscales puede ser una persona física o moral y, en ambos casos, se puede hacer representar ante las autoridades fiscales para cumplir las obligaciones tributarias o bien, a fin de que administren su actividad preponderante, la cual constituye la fuente de riqueza que habrá de tributar. Para ello, el Código Fiscal de la Federación reconoce dos tipos de responsabilidades: en su artículo 1º donde son las personas físicas y las morales, las obligadas a contribuir para el gasto publico conforme a las leyes fiscales respectivas, siendo esta la responsabilidad directa o inmediata del contribuyente, y en sus XVIII fracciones del artículo 26 la responsabilidad solidaria que recae en el

---

<sup>28</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, 3era edición, Limusa, México, 1993, pág. 97.

sujeto que responde adhesivamente, ya sea por causa legal o por decisión voluntaria, la cual adopta fuerza legal ineludible en las obligaciones fiscales del contribuyente ante las autoridades fiscales competentes.

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación define a las personas sobre quienes recae la obligación de contribuir al gasto público; por su parte, el artículo 5° del mismo ordenamiento establece la estricta aplicación de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, así como las que señalan tales cargas fiscales, incluso a las que fijan las infracciones y sanciones a cargo de los contribuyentes.

Por tanto, se puede decir que el contador privado al adquirir la responsabilidad de la organización de la contabilidad del contribuyente adopta de forma expresa, inequívoca e ineludible, bajo el juramento de compromiso, el reconocimiento tácito o expreso de una o varias obligaciones propias o de otro, lo cual lo convierte en el responsable solidario con el contribuyente. Por consiguiente, presupone una consecuencia o un deber de responder a cargo del sujeto obligado respecto de sus propios actos o bien, del sujeto que representa a otro u otros sujetos, en el ejercicio de un derecho o en el cumplimiento de una obligación, y en cuyo defecto, es decir, en ausencia o imposibilidad de aquello lo hará el responsable solidario, quien debe reparar o responder por el daño o la obligación que se deduzca de sus servicios como profesionista.

Por lo anterior, se deduce que a la relación fiscal del contribuyente con su contador privado, se ve implícita al ejercer conjuntamente la contabilidad del primero y por lo tanto manifestando la relación jurídica del contador privado como responsable solidario del contribuyente, aunque en la práctica es necesario que se demuestre la relación jurídica de una manera expresa, es decir, plasmado en un contrato de prestación de servicios donde la relación jurídico tributaria se demuestre plenamente ante la autoridad y esta a su vez pueda en dado momento, exigir la participación del contador privado en todas y cada una de las actuaciones en las que se requiera su participación como responsable solidario, sin embargo cotidianamente se ve que no existe tal contrato de prestación de servicios, lo que ocasiona que cuando existen conflictos entre las partes, no se puede demostrar la relación jurídica entre ellos.

### **3.2. PROBLEMÁTICA POR LA INADECUADA MANIFESTACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL CONTADOR PRIVADO**

La figura jurídica de la responsabilidad solidaria reviste diversos aspectos de legalidad, que en la práctica cotidiana inducen a ciertas circunstancias que no se encuentran expresamente determinadas en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, lo cual provoca, que las autoridades fiscales desconozcan la manera correcta de ejercer sus facultades fiscales, precisamente en el caso los contadores privados como responsables solidarios y, por otra parte los contribuyentes, al desconocer las generalidades de esa responsabilidad, también se colocan en estados de confusión derivados de los actos emitidos por las autoridades fiscales. En lo relativo a la relación jurídica tributaria que existe entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, se tiene que la autoridad fiscal suele considerar que el contador privado como responsable solidario no forma parte de ella y cuando se trata de exigir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, especialmente las de pago, se dirige de manera inmediata al contribuyente sin prestar atención al contador privado como posible responsable solidario, o en su caso, la petición de datos y documentos vinculatorios entre el contribuyente y el contador privado siendo este el responsable solidario, por lo tanto, debe de responder solidariamente con el contribuyente sobre la obligación fiscal requerida por la autoridad.

La realidad indica que el contador privado siendo responsable solidario forma parte de la relación tributaria, al estar solidariamente ligado al contribuyente, la autoridad debe referirse al contador privado como responsable solidario y, en su caso, pronunciar actos vinculatorios los cuales permitan que el contador privado quede comprendido dentro de las actuaciones fiscales que puedan producir consecuencias de Derecho. De no entenderse así, es claro que las actuaciones de las autoridades fiscales que fueron omisas en la vinculación del contribuyente y el contador privado, finalmente no podrán obligar jurídicamente, al contador privado como responsable solidario de resultar ilegales los actos de tales autoridades.

Por ejemplo, en las órdenes de visita, la autoridad ordenadora suele dirigirse al contribuyente o a su representante legal, sin hacer mención a alguna al contador privado como responsable solidario, y por su parte, como objeto de fiscalización, entonces, se omite dar cumplimiento al artículo 38, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual señala, que si se trata de resoluciones administrativas que

determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

De lo anterior, se deduce que cuando en un acto de fiscalización se persigue lo referente a obligaciones fiscales imputables por efectos de la responsabilidad solidaria como es el caso de los contadores privados en su cargo de prestadores de servicios, es obvio que la autoridad omite referirse a ese requisito exigido por el artículo 38, último párrafo del Código Fiscal de la Federación y, por su parte, el contribuyente no cuestiona si es tratado como sujeto directo o como responsable solidario, a pesar de que sean objeto de fiscalización precisamente las obligaciones fiscales que se atribuyen o exigen por el carácter legal derivado de la responsabilidad solidaria del contribuyente auditado.

Por ello, se concluye que existe una franca omisión de parte de las autoridades ordenadoras de actos de fiscalización, los cuales pueden ser objeto de impugnación, en defensa de los contribuyentes.

### **3.2.1. Consecuencias**

Para la autoridad, es responsable de una infracción toda aquella persona que al realizar actos o hechos jurídicos no dé cumplimiento a sus deberes o restricciones fiscales, es decir, a las obligaciones previstas en las disposiciones fiscales, tanto por hacer algo prohibido como por dejar de hacer algo exigido, asimismo, por no realizar o dar cumplimiento a las indicaciones legales, en los términos y dentro de los plazos establecidos en las leyes fiscales. Una conducta que contradice un ordenamiento se vuelve infractora cuando el incumplimiento manifiesta como consecuencia la aplicación de una sanción económica, la cual debe ser específica.

La aplicación de sanciones es el medio de control coercitivo que se ejerce con motivo del incumplimiento de las obligaciones o prohibiciones fiscales determinadas: de hacer, de dar, de prestar, de no hacer, o de permitir; es decir, se trata de supuestos que imponen las disposiciones fiscales, cuya observancia pueda generar una medida disciplinaria que impondrá la autoridad fiscal competente, la cual siempre será de carácter administrativo. Sin embargo, además de ser un medio de control de las autoridades administrativas fiscales, la aplicación de sanciones y su



cobro es el conducto para atraer recursos económicos de manera práctica a favor del Fisco Federal.

En este caso, cuando se trata de determinar sanciones por la comisión de infracciones, la ley debe prever el caso específico de la infracción y el valor de la multa que habrá de imponerse, teniendo en cuenta que la misma debe estar prevista en ley, y que la autoridad habrá de calificar para que se evite el exceso de la multa. Para determinar la cuantificación de la sanción, es ineludible que la autoridad debe tener en consideración las características propias del infractor, tales como: su capacidad económica, reincidencia, razones de la infracción, entre otras, así como las consecuencias provocadas por el incumplimiento que se sanciona, dentro de las cuales debe observar: la gravedad de la falta, su efecto económico y social, entre otros supuestos. El análisis de las causas de infracción y la gravedad de la misma es lo que permite a la autoridad sancionadora establezca los motivos por los cuales puede determinar el valor exacto de la sanción que aplica, aun para incluir disminuciones o incrementos a la multa o sanciones que pudieran proceder.

Para sancionar a un contador privado como responsable solidario, es requisito indispensable que el acuerdo de origen del cual emana un crédito fiscal, debe haber consignado el señalamiento expreso del sujeto a quien se le imputa la obligación de pagar, y particularmente cuando se dirige a un sujeto con el carácter de responsable solidario, en donde, el acto de autoridad debe ser preciso de la causa legal de la responsabilidad solidaria que se atribuye, conforme al artículo 38, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, lo cual obligaría a la autoridad a mencionar conforme al artículo 26 del mismo Código, de qué manera determina la responsabilidad solidaria y conforme a qué causa legal se establece. Ya que, al no hacer partícipe de esa sanción al contador privado como responsable solidario, toda la carga de la infracción será absorbida en su totalidad por el contribuyente, haciendo un menoscabo en su patrimonio, siendo que el contribuyente contrata al contador privado para evitar errores en su contabilidad, pues este reconoce su falta de conocimiento en relación a materia contable y fiscal.

### **3.3. NECESIDAD DE APLICAR SANCIONES COMO RESPONSABLE SOLIDARIO A LOS CONTADORES PRIVADOS CUANDO NO REALIZAN LAS OBLIGACIONES FISCALES ENCOMENDADAS POR EL CONTRIBUYENTE**

Cuando un profesional asume el cargo de contador privado de una empresa o persona física, de hecho asume una gran responsabilidad puesto que no sólo es responsable de la buena marcha del negocio o la correcta aplicación con apego a las normas fiscales, sino que también se enfrenta a altos riesgos y costos por cada decisión que adopte; así, el ejercicio de tales cargos va a traer consigo responsabilidades de índole civil, penal, fiscal, entre otros.

El ejercicio de tales cargos se hace más riesgoso aun cuando la norma no establece de manera clara y específica los criterios y lineamientos para que la administración fiscal atribuya responsabilidad solidaria a los representantes legales de estas empresas o personas físicas. Nuestro ordenamiento no establece claramente los alcances de la responsabilidad del contador privado frente a las obligaciones fiscales del contribuyente y muchas veces los contadores corren el riesgo de responder hasta con su propio patrimonio ante la administración cuando deja de cumplir oportunamente el pago de las obligaciones fiscales sustanciales a cargo de la empresa o persona física que representan, precisamente porque la responsabilidad con que actúan, de acuerdo a lo que establece el Código Fiscal de la Federación, es una responsabilidad solidaria.

Sin embargo, esta situación no cuenta con criterios expresamente regulados en la legislación de la materia, suficiente como para tener un claro entendimiento de su aplicación; por ello, esta falta de normatividad ha generado una incertidumbre jurídica con un alto riesgo para los contribuyentes. Lo anterior, sólo denota la necesidad de claridad, así como, de regulación en este aspecto, de ahí que el contribuyente absorbe en su totalidad la obligación fiscal, aunque el contribuyente al saberse ignorante en medios contables le surge la exigencia de contratar los servicios profesionales del contador privado, puesto que este es el especialista en materia contable, pues este, al tener bajo su cargo algo tan importante como las finanzas del contribuyente debe de hacerse responsable al igual de responder solidariamente por sus fallas, ya sea por omisión o extemporaneidad de declaraciones y pago de contribuciones a las que este incurra sin el conocimiento del contribuyente, siendo que el contribuyente confía plenamente de sus

conocimiento y de su ética profesional. Al respecto, la autoridad al establecer la carga del pago de multas, obviamente las dirige al sujeto obligado por ley, que es el contribuyente sin tomar en cuenta la existencia del contador privado como responsable solidario, y el contribuyente al encontrarse en tal supuesto, le exige a la autoridad que requiera al contador privado responda como responsable solidario, si bien la autoridad exige al contribuyente demuestre de forma fehaciente la relación jurídica que atribuya al contador privado como responsable solidario, siendo que no pueda ser comprobable tal situación en la mayoría de los casos puesto que los contribuyentes ya sea por amistad o recomendación no exigen un contrato de prestación de servicios el cual plasme de forma expresa la relación jurídica entre contribuyente y contador privado, al igual que sus derechos y obligaciones de ambos, lo cual prueba la responsabilidad adquirida por los contratantes, en consecuencia se tendría la forma ideal de manifestar a la autoridad la responsabilidad solidaria por la que el contador privado debe de hacerse a cargo y por la que tenga que responder

### **3.4 CREACIÓN DE LA FRACCIÓN XIX DEL ARTÍCULO 26 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Todo lo expuesto anteriormente, y al analizar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que refiere en sus XVIII fracciones a quienes se les puede denominar responsable solidario, dejando solamente a la interpretación la participación de los contadores privados, se hace una necesidad la creación de una fracción XIX en la que se determine al contador privado de forma contractual como responsable solidario y de esta manera no dejar en estado de indefensión al contribuyente en los casos ya mencionados, de este modo hacer expreso la forma legal ideal con la que se puede probar, en dado caso, la relación jurídica entre el contribuyente y el contador privado para hacer a este ultimo participe de toda actuación frente al fisco, como perito en contabilidad sobre la administración de las finanzas del contribuyente y responsable de todas y cada una de sus intervenciones dentro de las obligaciones fiscales que el contribuyente debe de cubrir por ley.

También es importante considerar, que al hacer de forma contractual la manifestación de la relación jurídica tributaria entre el contribuyente y el contador

privado, se establece una clara y legal participación de los contratantes haciendo inferencia en la actividad que les corresponde a cada uno en tal situación, es decir, desde quien está obligado a conservar documentos hasta quien presentara las declaraciones fiscales y el pago a tiempo de contribuciones, así también, esta manifestación contractual integrara una parte importante en caso de ser necesaria la probanza requerida por parte de la autoridad para hacer referencia a la responsabilidad solidaria.

La propuesta encaminada a la creación de la fracción XIX del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, tiene la finalidad de regular la relación jurídica entre contribuyente y contador privado. De tal manera que de acuerdo a mi propuesta la creación de la fracción XIX del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación deberá versar de la siguiente forma:

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

**...XIX. Los contadores o responsables de la contabilidad cuando estos de manera contractual formal asuman tal cargo.**

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas, **a exclusión de la fracción XIX quienes responderán solidariamente de las multas con los contribuyentes.** Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.”

De acuerdo con la investigación realizada, se hace necesaria la creación de dicho precepto debido a la falta de aplicación de medidas sancionadoras a los contadores privados por sus errores u omisiones en la contabilidad de los contribuyentes, que por sus limitaciones al no ser conocedores de la ley y la contabilidad se ven en la necesidad de allegarse de los servicios de los contadores privados para que estos con sus conocimientos administren de forma ética y legal sus finanzas conforme a los lineamientos legales y contables requeridos por los contribuyentes según sea su situación jurídica frente al Fisco.

Finalmente, el hecho de que los contadores privados respondan solidariamente con el contribuyente implica una ayuda a la autoridad fiscal denominado Estado a cumplir con sus facultades de recaudación de impuestos con sus accesorios e impartición de justicia, de una forma equitativa y proporcional, destinados al gasto público, por el bien colectivo e individual.

### 3.4.1. Ventajas

Dicha propuesta tiene diversas ventajas para el contribuyente como el contador privado tales como:

- La manifestación contractual de la relación jurídica del contador privado y el contribuyente al hacerse por escrito se convertiría en prueba fehaciente de la relación jurídica tributaria entre estos sujetos y dando nacimiento a la responsabilidad solidaria como tal.
- Las obligaciones y derechos de los contratantes estarían establecidas y no se encontrarían errores o confusiones por mal interpretación de las mismas.
- Sería la forma ideal de comprobar al fisco la responsabilidad solidaria plena del contador privado al manifestar su voluntad de ser responsable solidaria y, de este modo, no eludir tal cargo y responsabilidad de sus actos u omisiones.
- El contribuyente tendría garantizado que al incurrir el contador privado en alguna falla, error u omisión en sus obligaciones como prestador de servicio, este no podrá más que asumir responsabilidad de su actuar.
- Siendo este un contrato que no tiene por qué tener una fecha de fin determinada, es más fácil el término de dicho contrato por faltas de cualquiera de las dos partes.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Hoy en día, las relaciones que existen entre contribuyente y contador privado en su gran mayoría denotan una simple manifestación verbal de tal vínculo, ya sea por recomendación o simple confianza del contribuyente, dejando en estado de indefensión al mismo cuando el contador privado incurre en alguna omisión, falla o error al administrar la contabilidad del contribuyente, generándole algún crédito fiscal por dicha actuación y evadiendo su responsabilidad solidaria de dicho crédito fiscal, mermando el patrimonio del contribuyente.

SEGUNDA.- Actualmente, una de las problemáticas mas reiterativas dentro de los procedimientos para pagos de contribuciones es, la poca importancia que la autoridad da al determinar la responsabilidad solidaria por parte de los contadores privados, esto es por la falta de prueba plena para identificar el vínculo jurídico que existe entre este ultimo y el contribuyente que surge por los servicios prestados por el contador como conoedor en materia contable.

TERCERA.- Es evidente que, al establecer de manera contractual la relación jurídica tributaria entre el contribuyente y el contador privado, se obtendrá la prueba plena de las obligaciones y derechos de ambos, así como las cargas responsables de cada uno, y por consiguiente es la prueba fehaciente de la responsabilidad solidaria adquirida por el contador privado por sus acciones en la contabilidad del contribuyente.

CUARTA.- Resulta necesario que, la autoridad fiscal a petición del contribuyente y con prueba plena, determine la responsabilidad solidaria del contador no solo de los accesorios de las contribuciones, sino, de igual forma de las multas que por su actuación surjan; ya que estas recaen directamente en el patrimonio del contribuyente, siendo que el anterior contrata los servicios del contador justamente para evitar dichas multas por su falta de conocimientos tanto fiscales como contables.

QUINTA.- Es inminente realizar la creación de una fracción XIX en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación donde se señala al contador privado como responsable solidario, puesto que al hacerlo de forma expresa en la ley se tendrían por enterados tanto contribuyente como contador privado de la forma ideal de

contratación de servicios profesionales en materia de contabilidad y de la responsabilidad solidaria que de esta surge.

SEXTA.- Es necesario determinar responsabilidad solidaria por parte de los contadores sea materia de una efectiva legislación, y de este modo, como consecuencia de un acto administrativo expedido correctamente. En efecto, para que pueda considerarse que el contador adquiere la condición de responsable solidario será necesaria la emisión de una Resolución que así lo establezca a petición del contribuyente detallándose la deuda tributaria, acto administrativo impugnado de creerse conveniente, y de esta manera hacer eficaz la responsabilidad ante cualquier omisión, error y exceso en el que el contador incurra ya sea de manera dolosa o culposa.

## FUENTES CONSULTADAS

### DOCTRINA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal”, 1era edición, Porrúa, México, 2000.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar, “Principios Tributarios”, 7° edición, Isef, México, 2001.

DE LA CUEVA, Arturo, “Derecho Fiscal”, 4ta edición, Porrúa, México, 2011. .

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, 3era edición, Limusa, México, 1993.

DINO, Jarach, “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”, 4ta edición, Cangallo, Buenos Aires, Argentina, 1999

DOMINGUEZ MARTINEZ, Jorge Alfredo, “Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e invalidez”, 4ta edic., Porrúa, México.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, 1era edición, McGraw-Hill, México, 1998.

FOWLER NEWTON, Enrique, “Contabilidad Básica”, 1° edición, Macchi, Buenos Aires, 1992.

KELSEN, Hans, “Teoría pura del Derecho”, 9na edición, Gernika, México, 1993

LARA FLORES, Elías, “Primer curso de contabilidad”, 14ª ed., Trillas, México, 2006.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, “Derecho Fiscal”, 1era.edic., Oxford University Press México, D.F., 2010.

### METODOLÓGICA

AZÚA REYES, Sergio Teobaldo, “Metodología y Técnicas de la investigación jurídica”, 1era edic., Porrúa, México, 2005.

MARTINEZ PICHARDO, José, “Lineamientos para la investigación jurídica”, 1era edic., Porrúa, México, 2005.



## LEGISLATIVAS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CÓDIGO CIVIL FEDERAL

CÓDIGO DE COMERCIO

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

LEY FEDERAL DE PROTECCION AL CONSUMIDOR

LEY DEL SERVICIOS DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

## ECONOGRÁFICAS

DICCIONARIO JURÍDICO ELECTRONICO ESPASA, Fundación Tomás Moro, 1991

## HEMEROGRÁFICAS

SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, “Consideraciones básicas en la determinación de responsabilidad solidaria”, INDETEC federalismo hacendario, México, 2002.

GARCÍA LEPE, C. “Aspectos generales de la responsabilidad solidaria”, INDETEC federalismo hacendario, México, 1995

## MESOGRÁFICAS

ECO-FINANZAS, Diccionario, Marzo, 03, 2014, 12:54 am, En línea: [http://www.eco-finanzas.com/diccionario/A/AGENTES\\_RETENEDORES.htm](http://www.eco-finanzas.com/diccionario/A/AGENTES_RETENEDORES.htm)

GARCÍA CRUZ, Erika Lorena, MARTÍNEZ REYNA, Nelly, LIBREROS MENDOZA Jessica, “CONTADOR PRIVADO “, Marzo, 5, 2014, 23:45, En línea <http://auxiliares-del-comercio.wikispaces.com/CONTADOR+PRIVADO>

PORTAL DE OBLIGACIONES DE TRANSPARENCIA, “Servicio de Administración Tributaria i. estructura orgánica operativa”, Febrero, 27, 2014, 01:37, En línea

[http://portaltransparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&\\_idDependencia=06101](http://portaltransparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&_idDependencia=06101)

PORTAL DE OBLIGACIONES DE TRANSPARENCIA, "Servicio de Administración Tributaria II. Facultades", Febrero, 27, 2014, 03:08, En línea [http://portaltransparencia.gob.mx/pot/facultad/showBusqueda.do?method=begin&\\_idDependencia=06101](http://portaltransparencia.gob.mx/pot/facultad/showBusqueda.do?method=begin&_idDependencia=06101)

PUGA MUÑOZ, Miguel, "Fundamentos de finanzas", Febrero, 25, 2014, 01:08, En línea <http://www.mpuga.com/Docencia/FundamentosdeFinanzas/BoletinTecnicoNum1.pdf>

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, "Índice, Asistencia", Abril, 10, 2014, 12:22pm En línea: [http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_ftp/publicaciones/folletos09/reg\\_fiscal\\_residextranj.pdf](http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos09/reg_fiscal_residextranj.pdf)

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, "Que es el SAT", Febrero, 26, 2014, 00:57, En línea [http://www.sat.gob.mx/que\\_sat/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx)

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, "Tesis" Abril, 10, 2014, 12:02 pm, En línea: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/265/265501.pdf>