



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

T E S I N A

La Responsabilidad Solidaria en la Práctica Contable

Que para obtener el Título de

Especialista en Fiscal

Presenta: L.C. Edgar Bello Ruiz

Tutor C.P. Y M.D.F. Jorge Santamaría García



México, D.F. a 05 de Noviembre de 2015



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.

Tabla de contenido

1. Introducción	2
2. El surgimiento de la obligación fiscal con terceros	7
Sujeto Pasivo del Tributo	7
Hecho Imponible y hecho generador	8
Responsabilidad en la obligación tributaria	9
Tipos de responsabilidad en la obligación tributaria	11
3. Responsabilidad en materia fiscal	15
Responsabilidad Solidaria	15
Responsabilidad Fiscal	18
Constitucionalidad de la Responsabilidad	21
4. Dos casos sobre responsabilidad fiscal y el cumplimiento de las Normas de Información Financiera	25
Dirección, gerencia, y administradores de las Personas Morales	25
Adquisición de negociaciones	32
5. Conclusiones	36
Referencias	39

1. Introducción

El presente trabajo de investigación identificará la relación que existe entre la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y la práctica contable regulada a través de las Normas de Información Financiera, señalando a los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria y el surgimiento de la obligación para contribuir con el gasto público; como consecuencia de ello la responsabilidad que tiene el contribuyente directo y secundario con la autoridad.

El Estado, a fin de recaudar lo necesario para el sostenimiento del pueblo, amplía la forma de obligar a más sujetos para asegurar los recursos provenientes de contribuciones, sin embargo para que suceda esto, debe existir la constitucionalidad de la responsabilidad a través del hecho imponible y el hecho generador establecido en la ley y así determinar los sujetos pasivos que caen en el supuesto.

El nacimiento de la obligación fiscal existe por medio de la relación jurídico tributaria, en donde el sujeto activo exige un tributo al sujeto pasivo, una vez materializado el hecho generador a través de la hipótesis normativa, surge el contribuyente y terceros relacionados con él, llamados responsables solidarios con base en la legislación mexicana. Dicha hipótesis, fue creada con el fin de coadyuvar con el gasto público de acuerdo a lo señalado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, fracción IV.

También se estudiarán los distintos tipos de responsabilidad que puedan darse en el transcurso de las operaciones de una entidad, es decir, si los sujetos obligados serán responsables solidarios, subsidiarios o sustitutos para el cumplimiento del tributo según lo establezcan las disposiciones fiscales y su relación con la práctica contable, por lo tanto se investigará en el contenido de las Normas de Información Financiera el papel que desempeña un sujeto pasivo directo o secundario a fin de no violar lo regulado en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Esta Norma nos ayudará a interpretar mejor los términos expuestos en las disposiciones fiscales haciendo énfasis en el artículo señalado anteriormente siendo éstas normas la fuente principal para un debido control de las operaciones.

Por otro lado estudiaremos el concepto de contabilidad que señalan las disposiciones fiscales comparado con la definición de las Normas de Información Financiera, pues dichas normas son las encargadas de desarrollar la información financiera que servirán de base para construir el bienestar presente y futuro de la entidad económica, derivado de esto los accionistas, proveedores y terceros podrán tomar decisiones.

Para llevar una contabilidad sana es de suma importancia seguir puntualmente cada regla establecida tanto en las normas como en la misma ley para que no existan irregularidades en el tratamiento, control y supervisión de la información financiera que afecte a los sujetos causantes de las contribuciones.

Objetivo general

Identificar dentro de los casos de responsabilidad solidaria, establecidos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, los que están más estrechamente relacionados con la debida práctica contable.

Objetivos específicos

Con base en las Normas de Información Financiera aplicables en México señalar aquellas normas que se identifiquen con la responsabilidad solidaria como fuente del origen de tal responsabilidad.

Identificar dos casos en los que el cumplimiento de las Normas de Información Financiera son determinantes en la dimensión económica de la responsabilidad solidaria.

Determinar el tipo de responsabilidad y los casos en que se originan.

Hipótesis

De la aplicación indebida u omisión en el cumplimiento de las Normas de Información Financiera se pueden generar causas determinantes de responsabilidad solidaria fiscal establecidas en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que pueden afectar a los contribuyentes secundarios por el incumplimiento y ausencia de la debida práctica contable haciendo énfasis en las normatividad a seguir para generar una información financiera confiable, comprobando la estrecha relación que existen entre los distintos ordenamientos.

Justificación

La razón de esta investigación es dar a conocer a los sujetos pasivos directos y solidarios de las contribuciones la responsabilidad que enfrentan si desconocen la legislación fiscal con apego a la normatividad contable ya que al ser contribuyente estarán obligados a coadyuvar con el gasto público en beneficio de todos establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no olvidando que existen disposiciones que responsabilizan solidariamente con los causantes del tributo, es decir suplirán las obligaciones de estos asegurándose así la autoridad de allegarse de recursos.

La relación que existe entre las leyes y las normas contables es el resultado de un buen control, organización y supervisión de las obligaciones que serán sujetos los contribuyentes por lo que es sumamente significativo vincular una con la otra.

Este trabajo aclarará las dudas que pueden surgir cuando los individuos a cargo de una administración en la que decidan ejercer cómo pueden ser responsables de las contribuciones del causante directo, así también conocer si la adquisición de un negocio nos podría causar algún problema fiscal en el futuro.

La investigación que se realizará comprobará lo importante y esencial que es tener presente la normatividad contable para todas las obligaciones que existen en las disposiciones fiscales ya que de lo contrario se podrían omitir reglas establecidas que traerán consecuencias a los contribuyentes y por ende a los responsables solidarios.

2. EL SURGIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL CON TERCEROS

Para poder realizar un análisis de la responsabilidad solidaria es preciso identificar en primer lugar la sujeción al tributo que existe entre el sujeto activo que tiene derecho a exigir en su favor la contribución y el sujeto pasivo quien debe satisfacer el objeto creando un vínculo jurídico entre ambos y que este último será objeto de estudio y sus diversas responsabilidades que se puedan presentar en las leyes.

Sujeto Pasivo del Tributo

Por sujeto pasivo entendamos que es “la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa” (Arriola, 1982, p.179).

“La persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo a las leyes fiscales está obligado a pagar contribuciones” (Fernández, 1998, p. 243).

“Es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero” (Rodríguez, 1998, p.147).

De los conceptos anteriores podemos mencionar que el sujeto pasivo es el contribuyente claramente señalado por la legislación tributaria para pagar las contribuciones en favor del fisco derivado de las situaciones generadoras de los tributos, que hipotéticamente se encuentran inmersas en las leyes fiscales.

Con estas definiciones podemos asumir que el sujeto pasivo es todo individuo con capacidad jurídica o grupo de individuos que persiguen un fin común teniendo esta por disposición legal personalidad jurídica y patrimonio propio, estarán sujetas al hecho imponible previsto en las normas jurídicas y que una vez que se realiza tal situación estaremos colocados ante el surgimiento de la obligación fiscal materializándose así la norma tributaria (hecho generador) como lo menciona De la Garza “el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público” (1964, p.412).

Hecho Imponible y hecho generador

De acuerdo con Sainz de Bujanda nos dice que el hecho imponible “es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta” (Rodríguez, 1998, pp.114-115).

Para que un hecho generador se realice debe estar establecido en la ley pues los tres autores de la definición de sujeto pasivo lo mencionan entre sus líneas pues de lo contrario no existiría obligación tributaria ni mucho menos nacimiento de tributo, sin embargo estando consagrado el principio de legalidad en materia tributaria por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público. De la Garza menciona que “el requisito de legalidad es, pues, un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación misma del hecho generador; y no únicamente un requisito de validez. Sin definición en ley no hay hecho generador” (1964, p.418) por lo tanto ninguna autoridad fiscal podrá emitir ninguna resolución si no está estipulada en ley siendo de esta manera que la autoridad puede hacer lo que la ley permita.

Responsabilidad en la obligación tributaria

Es la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo. (Fernández, 1998, p. 250).

Designamos a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación. La Ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia terceras personas distintas del deudor de ella, que sumándose o

reemplazándolo íntegramente, se constituyen en sujetos pasivos directos (Giulliani, 1993, pp. 485-486).

La responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntaria o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original (Rodríguez, 1998, p.149).

Por responsabilidad y basándome en las definiciones de los autores citados lo debemos entender como un vínculo que se establece entre sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria por medio del principio de legalidad y que derivado de algún incumplimiento del sujeto pasivo directo dé como resultado la solidaridad, la subsidiaridad o la sustitución que el responsable deba cumplir en lugar del causante del hecho generador del tributo establecido en ley.

En línea con esto el causante del tributo es el que realiza el hecho imponible establecido en la ley, por lo tanto el sujeto pasivo directo es el obligado, sin embargo, el Estado para asegurar los recursos del causante hace una conexión con otros sujetos que sí de alguna manera no pueden cumplir con la obligación de contribuir al gasto público como lo marca la Constitución Política Mexicana, se encuentran las personas físicas o morales

solidarias, sustitutas o subsidiarias que sirvan de respaldo, soporte o apoyo para el cumplimiento que marquen las leyes.

Derivado de lo anterior podemos mencionar el tipo de responsabilidad que puede surgir en la legislación, por ejemplo:

- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa
- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa
- Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria
- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva

Tipos de responsabilidad en la obligación tributaria

Existen sujetos pasivos tributarios obligados a responder por la deuda, los contribuyentes, como es el caso de los trabajadores que perciben un salario por su prestación de servicios subordinados asumiendo estos el sujeto pasivo, sin embargo para dar cumplimiento al tributo se auxilia de terceros relacionados como es el caso de los patrones, retenedores, directores etc., por lo anterior es sumamente importante analizar los diversos tipos de responsabilidad que pueden existir siendo enunciativo más no limitativo.

Sujeto pasivo contribuyente u obligado directo “es sobre el que recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal” (Arrijoa,1982, p.184).

El sujeto pasivo directo es el contribuyente por el hecho de caer en la hipótesis normativa, en cambio el sujeto pasivo solidario implica la existencia de diversos deudores respecto al hecho generador tal es el caso de los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26.

Arrijoa define que el sujeto pasivo obligado solidario es la persona que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo (1982, pp.184-185).

Es decir deja a la persona física o moral junto con el causante del tributo.

Villegas menciona que no se excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario y se lo mantiene en su polo negativo *contribuyente* [cursivas añadidas], pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se asigna también a ese tercero el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal (1994 p.258).

Otro tipo de responsabilidad es en cuando el sujeto pasivo responde subsidiariamente por el contribuyente es decir, cuando el patrimonio del deudor principal se

agote o no pueda cubrir el pago del tributo el responsable subsidiario responderá por la suma que falte por pagar como es el caso de los directores o gerentes generales que tengan bajo su tutela la administración de la entidad y por lo tanto estén obligados por deuda ajena.

A diferencia de la responsabilidad subsidiaria la responsabilidad sustituta es aquella en la que se “sustituye” el pago del tributo por ejemplo en el caso de los honorarios de personas físicas en el que un tercero queda como retenedor y responsable obligado para su posterior entero ante las autoridades fiscales es decir hay sustitución pasiva “cuando un sujeto por la determinación de ley asume la condición de obligado al pago de la deuda tributaria a cargo del contribuyente en lugar de él” (Jiménez, 2004, p.281).

Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución es la que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo (Arrijoja, 1982, p.186).

“El legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve reemplazar al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un vinculum iuris entre el sujeto activo fisco y el sujeto pasivo sustituto” (Villegas, 1994, p. 260).

Alguno autores dentro de la responsabilidad solidaria incluyen todos los tipos de responsabilidad que puedan existir, sin embargo existen otros que detallan más el tema de ser responsable incluyéndoles un término a razón del hecho imponible que esté sucediendo,

por lo tanto son “meros” conceptos que el autor describe y fija un término específico para su fácil identificación sin embargo la responsabilidad “en la doctrina se conoce como responsabilidad solidaria o simplemente de responsabilidad”(De la Garza, 1964, p.470).

De acuerdo al párrafo anterior algunos ejemplos de autores que a la responsabilidad la llaman con ciertos términos como los siguientes:

Sujeto pasivo obligado por garantía “es la persona que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo” (Arriola, 1982. p.186).

Responsabilidad Objetiva “Se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación” (Arriola, 1982, p.192).

El desarrollo de este subcapítulo en el que cito a varios autores sobre los tipos de responsabilidad que puedan existir en la leyes considero que la responsabilidad es para el contribuyente (sólo para el causante) a menos que se establezca por ley el hecho imponible para terceros como lo establece el artículo 26 del CFF.

3. RESPONSABILIDAD EN MATERIA FISCAL

En este Capítulo abordare el tema de la responsabilidad en materia fiscal y su alcance que tiene dentro del derecho así como las características, tipos y causas que son el fundamento de la solidaridad fiscal.

Responsabilidad Solidaria

La palabra responsabilidad “proviene de responderé que significa prometer, merecer, pagar, así responsable significa el que responde (fiador). En un sentido más restringido responsum (responsable) significa el obligado a responder de algo o de alguien (Enciclopedia 2007, p. 358).

Un individuo es responsable cuando de acuerdo con el orden jurídico es susceptible de ser sancionado (H. Kelsen). En este sentido la responsabilidad presupone un deber (del cual debe responder un individuo) sin embargo no debe confundirse con él. El deber o la obligación es la conducta que, de acuerdo con un orden jurídico se debe hacer u omitir; es el sujeto obligado (Enciclopedia 2007, p. 358).

“La responsabilidad es la obligación de recuperar y satisfacer por sí o por otro, cualquier pérdida o daño que se hubiese causado a un tercero” (Flores, 2001, p.112).

Considero que la oración que traduce de forma sencilla la definición de responsabilidad es donde menciona que un individuo es responsable cuando es susceptible de ser sancionado de acuerdo con el orden jurídico, es decir que para que una persona sea obligada a responder por algo deberá estar establecido las leyes por lo tanto y con apego a este concepto el principio de reserva de ley y legalidad están estrechamente relacionados para que pueda existir responsabilidad, así también lo confirma Flores Ernesto en su definición de responsabilidad debido a que al haber algún daño un individuo ya sea el sujeto pasivo principal o secundario está obligado a reparar éste.

Existen dos grandes formas de aplicar responsabilidad, la llamada responsabilidad por culpa y la conocida como responsabilidad objetiva o absoluta.

La responsabilidad por culpa es la aplicación de sanciones al individuo considerado responsable supone culpa por parte del hecho ilícito, esto es, las consecuencias de sanción se aplican al responsable sólo cuando el autor del hecho ilícito tuvo la intención de cometerlo o bien, habiéndole previsto no lo impidió (Enciclopedia, 2007, p. 359).

“La responsabilidad objetiva no le importa la culpa del autor; basta que el hecho ilícito se realice para que se apliquen las consecuencias de sanción al individuo considerado responsable” (Enciclopedia 2007 p.359).

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal (De la Garza, 2001, p.508).

La solidaridad pasiva implica la existencia de pluralidad de deudores respecto a una misma deuda y cada uno de ellos es deudor por entero de la deuda, lo que implica que el acreedor puede desplegar sus poderes derivados de sus derecho de crédito respecto a cualquier deudor (Jiménez, 2004, p.281).

“La responsabilidad solidaria la establece la Ley para los terceros a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron” (Flores, 2001, p.112).

“Si se toma ahora como criterio la determinación o alcance de responsabilidad, esta puede ser solidaria cuando la responsabilidad alcanza la totalidad de la prestación tributaria quedando facultada la hacienda pública para reclamar dicho importe” (Enciclopedia, 2007, p. 403).

De lo anterior podemos mencionar que la responsabilidad solidaria en lo cual coinciden los autores es cuando por ley se establece a personas responsables es decir va a existir más de un individuo o sujetos pasivos para cumplir con la obligación, tal es el caso previsto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación donde menciona a varios sujetos pasivos que son responsables solidarios con el sujeto pasivo principal y del cual se

hablará en el Capítulo siguiente, por lo tanto mientras se encuentre establecido claramente en las leyes los individuos obligados tendrán que cumplir con lo que se menciona en las normas jurídicas, existiendo así rasgos característicos de la responsabilidad solidaria tales como la pluralidad de deudores, identidad de prestación y electionis del acreedor.

La pluralidad de deudores: “cada deudor significa tanto como todos, aunque también uno solo. Por ello (significa) ese cada deudor implica que sobre todos recae la deuda” (Enciclopedia, 2001, p.404).

Identidad de prestación: “La prestación debida por cada uno de los deudores no sólo debe ser idéntica para todos, sino que también debe la prestación común” (Enciclopedia, 2001, p.404).

Electrionis del acreedor: “El derecho para que este se dirija indistintamente a cualquiera de los deudores para reclamarle el totum de la deuda” (Enciclopedia, 2001, p.404)

Responsabilidad Fiscal

Este concepto de responsabilidad fiscal va encaminado al tributo, una obligación que conforme a la ley los mexicanos deben contribuir al gasto público es decir entregando dinero para coadyuvar al sostenimiento del Estado obteniendo recursos de los gobernados.

Responsabilidad Fiscal es una respuesta, es decir, un pago o reparación a las malas e injustas consecuencias que ha causado un actuar ilícito. Por ello el ilícito (ruptura de ordenamiento tributario) determinará la aparición de la responsabilidad fiscal (respuesta) que no tendrá como efecto sino el alumbramiento de una nueva obligación a cargo de su

titular, dirigida a reparar la injuria o los daños causados en el patrimonio de otro sujeto (hacienda pública). Es la obligación tendente a asegurar el pago del tributo ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria o ya como una sanción reparadora de daño causado a la hacienda pública por conductas ilícitas del sujeto causante (Enciclopedia, 2007, pp. 366-367).

“Si el origen y naturaleza del presupuesto de hecho de la responsabilidad es ajeno a la noción de conducta ilícita, la responsabilidad fiscal será una garantía de la deuda tributaria“(Enciclopedia, 2007, p.368).

“Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad tiene su origen en un ilícito, la responsabilidad fiscal será una sanción reparadora en favor de la hacienda pública”(Enciclopedia, 2007, p.368).

Podemos entender por fiscal lo relativo a los ingresos del Estado los cuales serán los provenientes de las contribuciones, que el sujeto obligado deberá cumplir pues la responsabilidad fiscal implica el aseguramiento del pago del tributo a través del sujeto pasivo principal o solidarios establecidos específicamente en las leyes.

Briseño Humberto menciona que materia fiscal es la relación entre el Estado, como persona jurídica formalmente independiente de los individuos que constituyen el pueblo, y lo sujetos susceptibles de ser obligados para con aquél (1990, p.17).

Esta definición viene a confirmar que dentro de la materia fiscal se encuentra la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo en donde a través del

hecho imponible obligarán a los individuos a cumplir con el gasto público establecidos en leyes, y que existirán responsables siempre y cuando dicha ley contemple a tales sujetos directos, solidarios, subsidiarios o sustitutos.

Una vez que el sujeto pasivo cae en el supuesto dicho individuo tendrá que pagar la contribución o tributo a que está obligado pues Quintana & Rojas mencionan que tributo es una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas (Quintana, 2008, p.).

Giuliani define el tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”. (De la Garza, 2001, p.320).

Rodríguez define contribución como un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado (1998, p.5)

Son contribuciones especiales los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el juicio pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes (Calvo, 1997, p.139)

El resultado que de que un responsable solidario caiga en el supuesto del hecho imponible una vez materializándose al hecho generador el resultado de esto es el tributo o contribución que el gobernado deberá entregar al Estado por ordenamiento de la leyes que se implementaron mediante el proceso legislativo.

Constitucionalidad de la Responsabilidad

Para que una obligación impuesta por el Estado a cualquier sujeto sea constitucional debe estar regulado en las normas jurídicas establecidas en la leyes, tal es el caso de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ley suprema, así regulado por el artículo 31 fracción IV donde nos menciona que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, de aquí se desprenden algunos conceptos como es el caso del principio de legalidad y reserva de ley.

Legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La Ley también debe establecer las exenciones. (De la Garza, 2001, pp. 265-266).

“Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite” (Carrasco, 2003, p.31).

“La autoridad hacendaria no puede llevarse a cabo acto alguno o realizar función algún dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente para ello por una ley aplicable al caso” (Arrijoja, 1982, pp.277-278).

“Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieran” (Arrijoja, 1982, pp.277-278).

Por legalidad entendamos que para que un sujeto pasivo ya sea directo o secundario este obligado a cumplir algún mandato por la autoridad fiscal deberá estar expresamente plasmado en las leyes, de lo contrario no estaría en el hecho imponible previsto en la norma y por lo tanto no existiría obligación, derivado de esto debemos tener muy entendido este principio para saber si estamos en el supuesto o no y así determinar si tenemos algún tipo de responsabilidad relacionado con la norma aplicable al sujeto pasivo directo. A este concepto de legalidad se le relaciona con la reserva de ley tributaria ya que de aquí se desprende el derecho que el Estado tiene para poder establecer contribuciones a través del poder tributario (Potestad tributaria).

Reserva de Ley se refiere a que existen ciertos actos que sólo pueden ser reglados y establecidos en una ley. Lo anterior se refiere que a la importancia de algunas materias que afectan los derechos de los gobernados de manera directa, éstas deben ser realizadas a través de Congreso de la Unión (que representa a los ciudadanos) mediante un

procedimiento especial, el proceso legislativo, es decir, se trata de cuestiones reservadas a la ley (Dorantes y Gómez, 2012, p.70).

La exigencia de que sólo mediante leyes en sentido formal y material en la medida que constituyan actos que contengan imperativos generales abstractos y dotados de coacción provenientes del órgano del Estado que tenga conferida la potestad legislativa, pueden imponerse al gobernado cargas patrimoniales a título de tributi, es obvio que el alcance de tal principio puede ser variable en la medida que la reserva puede ser totalizador respecto a dicho sector o sólo regir con relación a determinadas zonas de la referida materia (Jiménez, 2004, p.153).

Como podemos observar para que una ley sea creada deberá llevarse a cabo a través del Proceso Legislativo con las normas que al efecto expide el Congreso de la Unión y que dan inicio a la elaboración de una ley establecido en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con respecto a nuestro tema al de establecer contribuciones para el sostenimiento del Estado y sus gobernados pues dichas leyes regularán las cargas a los particulares, es decir las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y que tanto la reserva de ley y el principio de legalidad coinciden en su aplicación.

Rodríguez define potestad tributaria como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder

expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos, en segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues este debe aplicar la Ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones cuando está facultado por la ley, de dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente a través del Poder Judicial cuando este dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes (1998, pp.6-8).

Dentro de este capítulo pudimos ver la importancia de las leyes así como su proceso legislativo para crearlas siendo un derecho del Estado para que por medio de este impongan cargas a los particulares con el objeto de coadyuvar con el gasto público y tomando las medidas pertinentes para asegurarse de obtener los recursos impuestos siendo el caso de los responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios cuando el causante directo no esté en posibilidades de cumplir.

4. DOS CASOS SOBRE LA RESPONSABILIDAD FISCAL Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

En este capítulo se analizará el artículo 26 fracción III y IV del Código Fiscal de la Federación apoyados de la Normas de Información Financiera vinculándolo con la práctica contable que se da al poder caer en el hecho imponible de responsabilidad.

Dirección, gerencia, y administradores de las Personas Morales

El artículo 26 fracción III inciso c) del Código Fiscal establece lo siguiente:

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron

pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya

De acuerdo con lo anterior expuesto en el Código Fiscal de la Federación (2015) se está creando un vínculo con las Normas de Información Financiera ya que en su inciso c) menciona que serán responsables solidarios las personas que tengan conferida a su cargo la administración única de las Personas Morales las cuales incurran en no llevar la contabilidad, la oculte o la destruya.

Para esto debemos estudiar qué se entiende por contabilidad establecido en las leyes comparado con la definición que mencionan la Normas de Información Financiera.

El Código Fiscal de la Federación (2015) artículo 28 fracción I menciona que la contabilidad para efectos fiscales 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 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, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación

e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Las Normas de Información Financiera (2015) la definen como “una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente una entidad y que produce sistemática y estructuradamente la información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos (Serie NIF A-1).

Para Romero contabilidad es la técnica mediante la cual se registran, clasifican, y resumen las operaciones realizadas y los eventos económicos, naturales y de otro tipo, identificables y cuantificables que afectan la entidad, estableciendo los medios de control que permitan comunicar información cuantitativa expresada en unidades monetarias, analizada e interpretada, para que los diversos interesados puedan tomar decisiones en relación con dicha entidad económica (2004, p.49).

La contabilidad es una herramienta de información para que los usuarios, como dueños de empresas, banqueros, inversionistas, empleados y el público en general conozcan información financiera de negocios, empresas o instituciones como bancos, gobierno entre otras, para evaluar el desempeño pasado y poder tomar decisiones para el futuro (Segura, 2008, p. 3).

Con fundamento en las definiciones anteriores podemos confirmar que la contabilidad es una técnica para el registro de operaciones de la entidad económica que permita obtener información financiera cuantificable para la toma de decisiones, sin

embargo el Código Fiscal de la Federación (2015) sólo menciona la evidencia de tal concepto enlistando una serie de elementos que servirán de soporte a la contabilidad dejando propiamente definir este concepto al Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera que es el encargado de desarrollar la normatividad de información financiera y constituido por líderes del sector público y privado incluido la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

De este modo tenemos que para las personas que ejerzan la administración única, gerencia o dirección general de las Personas Morales serán responsables solidarios con el causante de las contribuciones, es decir responderán por el contribuyente de los recursos no entregado al Estado.

Como podemos observar esta responsabilidad está consagrada en el Código Fiscal de la Federación (2015) pues de acuerdo con lo que hemos venido estudiando comenzando por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pasando por el principio de legalidad, reserva de ley, así como el proceso legislativo para crear leyes dichos responsables deberán acatar tal mandato de la autoridad, por lo tanto tenemos que definir quiénes caen en el supuesto marcado en el artículo 26 fracción III tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación (2015).

“La dirección según Allyn y Bacon (1966) es el planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones de la empresa, a fin de que los objetivos de la organización puedan alcanzarse económica y eficazmente” (Lundgren, 1976, p.24).

La dirección es una fuerza que, mediante la toma de decisiones basada en conocimientos y entendimiento, relaciona entre sí e integra, a través de procesos de unión apropiados a todos los elementos del sistema organizativo de una forma calculada para alcanzar los objetivos de la organización (Lundgren, 1976, p.25).

“La administración es el órgano a través del cual puede lograrse que las instituciones de las sociedades de organizaciones funcionen y desempeñen su misión. Y la propia administración es en sí misma una forma de conocimiento” (Drucker, 1973, p.545).

“La dirección o administración es el proceso llevado a cabo por uno o más individuos para coordinar las actividades de otros y así lograr resultados que no serían posibles si un individuo actuara solo” (Donnelly, Gibson e Ivancevich, 1994, p. 5).

“La gerencia tiene responsabilidad de presentar ante los accionistas la manera en que utiliza los recursos corporativos y los resultados que de ellos se obtienen, de manera completa y exacta” (Donnelly et al. 1994, p.73).

“El derecho a la confidencialidad es, también, un medio para proteger las relaciones de confianza entre las personas, y también entre las instituciones, en ambos casos para evitar fraudes, conflictos, rupturas” (Bilbeny, 2003, p.146).

De los conceptos anteriores podemos señalar que las personas que caen en el nacimiento de la obligación tributaria son los individuos encargados de llevar el control, supervisión y organización encaminada a todas las áreas vitales de la empresa para el cumplimiento de los objetivos o metas fijadas pues derivado de estas responsabilidades que

se asignan al administrador, gerente, o director se consideran que están en el supuesto establecido en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (2015) y por lo tanto serían los responsables solidarios de la obligación fiscal.

Otra relación que existe entre dicho artículo, fracción y párrafo con las Normas de Información Financiera (2015), es que para poder controlar, organizar y supervisar que son funciones de dirección deben seguir la normatividad establecida en tales Normas las cuales son llamados postulados básicos que son “fundamentos que configuran el sistema de información contable y rigen el ambiente de trabajo bajo el cual debe operar” (Normas de Información Financiera, 2015, NIF A-1) estos postulados son la base para llevar una contabilidad como lo requiere el Código Fiscal de la Federación (2015) y su reglamento ya que dentro de los 8 postulados básicos establecidos en la NIF A-2 son necesarios para tener un buen control de las operaciones que afectan económicamente a una entidad las cuales son:

- Sustancia económica
- Entidad económica
- Negocio en marcha
- Devengación contable
- Asociación de costos y gastos con ingresos
- Valuación
- Dualidad económica
- Consistencia

A través de ellos el administrador, gerente o director tendrá el suficiente control para llevar a cabo el cumplimiento que exige la legislación mexicana ya que por medio de estos postulados se generará información contable que servirá para la correcta toma de decisiones financieras, fiscales, administrativas etc., y así darle el debido tratamiento a la norma particular establecido para los responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios.

Las Normas de Información Financiera (2015) describe a una entidad económica como “aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores.” (2015).

Como bien lo menciona la definición anterior la entidad económica, en este caso para los responsables solidarios es la Persona Moral como lo señala el Código Fiscal de la Federación la cual va hacer dirigido por un centro de control que toma decisiones llamase administrador, director o gerente general que guiará a dicha entidad al cumplimiento de sus fines teniendo personalidad propia.

Las entidades al existir permanentemente en el futuro estarán dispuestas a enfrentar una serie de transformaciones internas la cuales serán registradas en la contabilidad en el momento en el que ocurren, es decir además de los sucesos ocurridos en el momento también se verá afectada por eventos futuros como lo serán el pago de las contribuciones ya

sea como contribuyente o como sujeto responsable solidario, sustituto o subsidiario según lo establezca la normas y como lo menciona el postulado de devengación contable.

Estos derechos y obligaciones atenderán el postulado de valuación ya que toda entidad cuantificará en términos monetarios sus operaciones para poder generar información financiera y sirva para la toma de decisiones de los accionistas bajo la tutela de un encargado en la dirección o gerencia general; debido a esta situación el CFF hace mención sobre qué sujetos pasivos responsables solidarios subsidiarios o sustitutos serán los que enfrenten la situación jurídica.

Finalmente para que el causante y sus responsables solidarios no violen las norma particular establecida en el artículo 26 del CFF fracción III inciso c) deberán llevar una excelente aplicación de la contabilidad en su entidad de acuerdo con las Normas de Información Financiera y sus postulados básicos pues son la fuente principal para un debido control en sus operaciones identificando de la mejor manera posible el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales y no violentar su aplicación, así pudimos observar que para el CFF da un concepto de contabilidad para efectos fiscales que simplemente es el reflejo de esa contabilidad realizada con las NIF ya que sólo menciona de que se integra ésta.

Adquisición de negociaciones

Otro concepto relacionado con la responsabilidad solidaria en materia fiscal es la adquisición de negociaciones la cual se encuentra establecida en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (2015) fracción IV en el que establece lo siguiente:

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

Mientras que para las Normas de Información Financiera es la “transacción por medio de la cual una entidad adquiere los activos netos de uno o varios negocios y obtiene control sobre los mismos. Incluye también todas las fusiones entre entidades independientes” (2015).

Dentro del Código Fiscal de la Federación (2015) no existe un concepto sobre qué debemos entender por adquisición de negocios, sin embargo las Normas de Información Financiera (2015) contemplan la norma (B-7) que especifica que se entiende por tal concepto, las cuales tienen relación entre sí ya que en una nos menciona quién es responsable y en la otra quiénes son los sujetos, es decir, se complementan.

De la definición anterior podemos presumir que la adquisición de negociaciones es cuando la entidad adquiere, compra, obtiene los activos netos de un negocio ejerciendo control sobre este. La entidad que ejerce el control adquiere la obligación de ser responsable solidario de las contribuciones enteradas o no cuando obtenga los activos netos del negocio.

Por negocio entendamos “negocio mercantil en operación que ofrece la perspectiva de continuar operando regularmente en el futuro, sus activos, pasivos, ingresos, costos de operación, de personal” (Kohler, 1997, p. 379).

De acuerdo con las Normas de Información Financiera (2015) deben reconocerse mediante el método de compra el cual requiere lo siguiente:

- Evaluar que se está adquiriendo un negocio “Debe producir o brindar bienes o servicios y que este administrada por un centro de control que encamine sus esfuerzos al cumplimiento de los fines para los que fue creada” (IMCP, 2010, p. 31)
- Identificar a la adquirente “Aquella que da la contraprestación de la compra mediante entrega de efectivo, emite capital, incurrir en pasivos” (IMCP, 2010, p. 33)
- Determinar la fecha de adquisición
- Valuar en el reconocimiento inicial los activos identificables y los pasivos asumidos del negocio adquirido, así como la participación no controladora en el negocio adquirido
- Valuar la contraprestación con o sin contraprestación
- Reconocer un crédito mercantil adquirido o inusualmente una compra a precio de ganga

Como podemos observar los adquirentes de negociaciones deberán reunir algunos requisitos para que el negocio califique como tal, una vez evaluado como negocio los adquirentes serán responsables solidarios de las contribuciones que se hayan pagado o no al

momento de la compra por lo que esta práctica contable se relaciona estrechamente con las leyes fiscales.

Para reforzar la relación entre normatividad contable y leyes fiscales se encuentra establecida en el artículo 5 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación (2015) el cual establece las disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Es importante resaltar que cuando no exista norma fiscal expresa como en nuestros dos casos expuestos se aplicará supletoriamente el derecho federal común.

En la doctrina moderna suele hablarse de Derecho Común en oposición a un Derecho Particular. Así el Derecho que tiene vigencia en todo el territorio de un Estado se denomina Derecho Común, en oposición al que sólo se aplica en una región o lugar determinado; también es Derecho Común el que se aplica a una generalidad de personas, en oposición al Derecho aplicable a un grupo específico de personas, y también se le denomina Derecho Común al definido en leyes generales frente a aquél que se determina en leyes especiales (Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998, p. 148).

Podemos concluir que el Derecho Federal Común está integrado por leyes u ordenamientos que regulan los diversos aspectos de la vida social siendo el caso de las Normas de Información Financiera.

5. CONCLUSIONES

El trabajo de esta investigación se basó en diversas fuentes que sustentan la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria en la práctica contable, la estrecha relación del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y las Normas de Información Financiera, siendo ésta última un apoyo importante para el desarrollo de la contabilidad dando como resultado un buen manejo y control en las obligaciones fiscales impuestas por el Estado.

La responsabilidad solidaria la identificamos cuando un sujeto pasivo ya sea el contribuyente directo o secundario causante de la obligación tributaria se encuentra en el hecho imponible de una normatividad, el cual es un sujeto que tiene el deber de contribuir al gasto público como lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV donde se desprende su legalidad; una vez establecido y de acuerdo a la jerarquía de leyes en nuestro país éste sería el punto de partida para exigir a los gobernados sus contribuciones apoyado por normas específicas siendo el caso del Código Fiscal de la Federación, el cual señala aquellos sujetos que caen en el supuesto de responsabilidad, es decir los administradores, gerencias o direcciones que lleven el control único de una entidad, serán solidarios de cualquier contribución que se le deba entregar al Estado y como su nombre lo indica responderán por todas los impuestos que indiquen la leyes fiscales.

A través del sujeto pasivo directo con el fin de asegurar los recursos exigidos a éste para el sostenimiento del gasto público la ley establece otros sujetos secundarios siendo estos solidarios con el contribuyente; la palabra "solidarios" incluye varias clasificaciones o tipos por ejemplo, es el caso de los responsables solidarios por sustitución pues suple al sujeto principal en su carácter de retenedor ya sea de honorarios, autotransporte, salarios etc., así también podemos encontrar los responsables solidarios subsidiarios qué es cuando el causante no puede cumplir debido a circunstancias de flujo u otras en las que pudiera omitir por desconocimiento, o más grave aún por incumplimiento con las normas, entonces el responsable por subsidiaridad da respuesta a la contribución omitida y como bien se dijo anteriormente el Estado se allega de disposiciones para asegurar los recursos que le pertenecen a este para beneficio de todos.

El Estado de una forma legal por medio de reserva de ley o principio de legalidad los gobernados estarán sujetos a las reglas que expresamente establezcan las autoridades, a través del proceso legislativo, cabe señalar que no siendo así, los gobernados no podrán caer en el hecho imponible y mucho menos al no existir tal disposición podrá consumarse el hecho generador.

Una vez analizada la legalidad del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y los supuestos en sus distintas fracciones, nos apoyamos de la normativa contable explicando qué es contabilidad pues de acuerdo con las Normas de Información Financiera existen postulados básicos que serán el fundamento para el registro de las operaciones que emitirán información contable y que será de utilidad para la toma de decisiones de los accionistas y ayudarán al administrador de la entidad a generar información financiera, por

esta razón cuando el Código Fiscal de la Federación se refiera a contabilidad la definición la encontraremos en las Normas de Información Financiera pues fiscalmente sólo establece de qué se integra ésta, sin embargo al cumplir con la aplicación de los postulados básicos tenemos la evidencia que señala el artículo 26 de dicho Código Fiscal y por lo tanto se cumple con su disposición y tanto normas fiscales como normatividad contable están estrechamente relacionados. Sí esto no se llevará acabo el responsable solidario en este caso el administrador, director o gerente que estén a cargo del control de entidad responderán por las contribuciones que pudieran omitir al excluir esta obligación.

Otra relación que existe entre el Código Fiscal de la Federación y las Normas de Información Financiera es lo dispuesto en la adquisición de negociaciones contemplado tanto en Ley como en normativa contable en donde dichos términos se expresan claramente en las Normas de Información Financiera estableciendo un concepto específico aclarando que una persona adquiere negocios al comprar los activos netos de la entidad estableciéndole responsabilidad a los nuevos propietarios de dicho negocio por todas las contribuciones desde su nacimiento.

Como podemos observar la importancia que tiene tanto conocer la legislación fiscal como la normatividad contable ya que ambas son complementarias para que una entidad pueda desarrollarse eficientemente para consigo y la sociedad.

Referencias

Arrijoja Vizcaino Adolfo. (1982), *Derecho Fiscal*. México: Patria

Bilbeny Norbert (2004) *¿A quién le pertenece la información?* 46,192

Briseño Sierra Humberto. (1990). *Derecho Procesal Fiscal*. México: Miguel

Angel Porrúa

Calvo Ortega Rafael. (1997) *Derecho Tributario*. Madrid: Civitas

Carrasco Iriarte Hugo. (2003). *Derecho Fiscal*. México: Iure

Código Fiscal de la Federación 2015

De la Garza Sergio Francisco. (1964). *Derecho Financiero Mexicano*, México:

Porrúa

Dorantes Chávez Luis Felipe, Gómez Marín Mónica. (2012). *Derecho Fiscal*. México:

Grupo Patria

Drucker Peter. (1973). *La Gerencia*. Argentina: El Ateneo.

Donelly James H., Gibson James L., Ivancevich John M. (1994). *Dirección y*

Administración de Empresas. Estados Unidos: Addison- WesleyIberoamericana

Fernández Martínez Refugio de Jesús. (1998). *Derecho Fiscal*. México: Mc Graw Hill

Flores Zavala Ernesto. (2001). *Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Porrúa

Giuliani Fonrouge Carlos M. (1993). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (2007) *Enciclopedia Juridica Latinoamericana*. Buenos Aires Argentina. Editorial Rubinzal Culzoni Editores

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2010) *Síntesis y comentarios de las NIF*. México

Kohler Eric L. (1997). *Diccionario para Contadores* México: Limusa

Lundgren Earl F. (1976). *Dirección Organizativa*. México: Lagos Consorcio

Normas de Información Financiera 2015

Jiménez González Antonio. (2004). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Thompson

Quintana Valtierra Jesús, Rojas Yañez Jorge. (2008). *Derecho Tributario Mexicano*. México: Trillas

Rodríguez Lobato Raúl. (1998). *Derecho Fiscal*. México: Oxford University Press.

Romero López Álvaro Javier (2004) *Principios de Contabilidad*. México: Mac Graw Hill .

Segura Aguilar Miguel. (2008). *Contabilidad Financiera*. México: Patria

Villegas Hector B. (1994). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.