

321909



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

CLAVE U.N.A.M. 3219

**“RESPONSABILIDADES DERIVADAS
DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS
JURÍDICAS FISCALES”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

FERNANDO METRE RAMÍREZ

ASESOR: LIC. ÁNGEL RICARDO CARBONELL PAREDES



MÉXICO, D. F. 2005

11345839



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

El presente trabajo lo dedico:

PAPÁ:

Me enseñaste como vivir y dejaste que te observara para aprender de la dignidad, el trabajo, la honradez, la fuerza y el amor incondicional. A tu recuerdo de nobleza y cariño;

MAMÁ:

Hasta del terreno árido, Dios puede hacer brotar una flor. Gracias por tu esfuerzo, amor, por ser mi jardín y por tu ejemplo para enfrentar la vida con valor y dignidad;

A MI FAMILIA:

Gracias Oli por compartir, vivir y soñar conmigo, te amo.

Gracias Fernando, Farid y Antonio por toda la fuerza que me dan, son lo más cercano a Dios que puedo comprender, los quiero mucho hijos;

A MIS HERMANOS:

Por todo su incondicional apoyo, cariño y consejo que ustedes y sus familias tienen siempre para mí, Antonio, Zorayda y Yamil;

A LOS AMIGOS:

Es un placer que a un hombre nunca le falte amigos y momentos para gozarlos, gracias por su apoyo incondicional a mis queridos amigos: Camilo, Diego, Arturo, Tere, Rafael y Ángel Ricardo;

A TODOS MIS PROFESORES:

Gracias por toda su paciencia, conocimientos y voluntad de formar;

AL CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS:

Por todo lo que de aquí aprendí, todo lo que me formó como persona y estudiante.

Astoria a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAH para difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.
NOMBRE: Francisco Heber Ramírez
FECHA: 20 Junio 2005
FIRMA: [Firma]

CONTENIDO

| | |
|-------------------|---|
| INTRODUCCIÓN..... | I |
|-------------------|---|

CAPÍTULO PRIMERO

ASPECTOS JURÍDICOS GENERALES

| | |
|--|----|
| 1.1 Concepto de Responsabilidad..... | 1 |
| 1.2 Pago del Crédito Fiscal..... | 8 |
| 1.3 La Retención Fiscal..... | 10 |
| 1.4 Contadores Públicos..... | 13 |
| 1.5 Representante Legal, Apoderados, Socios, Síndicos y Liquidadores de Personas Morales..... | 17 |
| 1.6 Residencia y Domicilio..... | 23 |
| 1.7 Concepto de Contribuyente..... | 29 |
| 1.8 Dictamen Fiscal..... | 31 |

CAPÍTULO SEGUNDO

ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD

2.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA

| | |
|--|----|
| 2.1.1 Responsabilidad Solidaria..... | 36 |
| 2.1.2 Responsabilidad Subsidiaria..... | 39 |

| | |
|---|----|
| 2.2 RESPONSABILIDAD OBJETIVA Y SUBJETIVA | |
| 2.2.1 Responsabilidad Objetiva..... | 41 |
| 2.2.2 Responsabilidad Subjetiva..... | 44 |
| 2.3 RESPONSABILIDAD DERIVADA DEL ÁREA DEL DERECHO | |
| 2.3.1 Responsabilidad Fiscal..... | 46 |
| 2.3.2 Responsabilidad Administrativa..... | 48 |
| 2.3.3 Responsabilidad Penal..... | 52 |
| 2.3.4 Responsabilidad Civil..... | 55 |

CAPÍTULO TERCERO

RESPONSABLES DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

| | |
|--|----|
| 3.1 Responsabilidad de los Contribuyentes..... | 58 |
| 3.2 Responsabilidad de los Contadores..... | 66 |
| 3.3 Responsabilidad para los Contadores Registrados..... | 74 |
| 3.4 Responsabilidad de los Asesores Fiscales..... | 86 |

CAPÍTULO CUARTO

COMENTARIOS DE INFRACCIONES Y PENAS, DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS FISCALES

| | |
|----------------------|-----|
| 4.1 Comentarios..... | 90 |
| CONCLUSION..... | 107 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 110 |

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis recepcional constituye un examen jurídico en torno a las responsabilidades que surgen de las relaciones entre fisco y contribuyentes. Dicha responsabilidad corresponde a los contribuyentes, representantes legales, retenedores, dictaminadores, servidores públicos y otras personas que intervienen en las relaciones jurídico tributarias.

Es importante distinguir la responsabilidad que surge ante el fisco, la que emana ante las autoridades encargadas de vigilar las responsabilidades de los servidores públicos, las que tienen los encargados de elaborar la contabilidad ante sus clientes y otras, partiendo de que no toda la responsabilidad es ante la autoridad fiscal.

En ese sentido, las responsabilidades se incluyen dentro de diversas ramas del Derecho, tales como la fiscal, civil, penal y otras.

La idea de elaborar la presente tesis profesional, respecto a la responsabilidad fiscal, surgió de observar que la ley fiscal contiene obligaciones para los contribuyentes, superiores a las que se desprenden del artículo 31 fracción IV de la Constitución. En ese sentido, el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes del municipio, entidad federativa o federación en que residan. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación prevé obligaciones para los contribuyentes y terceros que van más allá de contribuir al gasto público, verbigracia, las obligaciones que tienen los retenedores, que es participar en la recaudación, obligación que corresponde a la autoridad y no a los gobernados.

El presente trabajo monográfico tiene como objetivo examinar y distinguir las principales responsabilidades que emanan de las obligaciones que tienen los mexicanos y extranjeros en México, de contribuir al gasto público, en las que se involucran a terceras personas para cumplir con el fin financiero que soporta la economía pública.

Para la elaboración de esta tesis he utilizado el método deductivo, soportado en la investigación documental en libros, revistas periódicos y expedientes jurídicos.

Cabe señalar, que el material normativo jurídico empleado para la elaboración del presente trabajo se encuentra vigente a la fecha de publicación del mismo.

Ahora bien, en el primer capítulo estudiaré los conceptos esenciales para la mejor comprensión del trabajo, tales como responsabilidad, retención, representación legal, poderes, liquidación de sociedades, residencia, contribuyente y otros. En el capítulo segundo analizaré los diversos tipos de responsabilidad, entre ellos la solidaria, la contractual, la objetiva, la subsidiaria, la fiscal, la administrativa, entre otras. En el capítulo tercero haré alusión a la responsabilidad fiscal, la que se refiere a los contribuyentes directos y la de terceros. En el capítulo cuarto vertiré algunos comentarios personales.

CAPÍTULO PRIMERO

ASPECTOS JURÍDICOS GENERALES

1.1 Concepto de Responsabilidad

Como punto de partida para el examen de las responsabilidades penal y administrativa, que surgen del incumplimiento de disposiciones jurídicas en materia fiscal. Procederemos a abordar el marco conceptual y doctrinal, en este capítulo analizaremos algunos tópicos de interés general, que servirán para la mejor comprensión de nuestro tema.

Ahora bien, resulta importante analizar el concepto de responsabilidad, en virtud que constituye la parte toral del presente trabajo recepcional.

La palabra responsabilidad se utiliza en el discurso moral, religioso, jurídico y en el lenguaje ordinario. En dichos terrenos, el vocablo en comento tiene el mismo significado, sin embargo, la ciencia jurídica le ha dado un tratamiento bastante amplio y con características propias de la materia.

En el caso concreto, nos proponemos analizar la acepción de la palabra responsabilidad, desde un punto de vista jurídico, con la amplitud suficiente para estar en posibilidad de arribar a los objetivos de la presente tesis.

El diccionario define la palabra responsabilidad, por sus raíces latinas, de la manera que a continuación se transcribe:

"La voz 'responsabilidad' proviene de responderé que significa, inter alia: 'prometer', 'merecer', 'pagar'. Así, 'responsalis' significa: 'el que responde' (fiador). En un sentido más restringido, 'responsum' ('responsable') significa: El obligado a responder de algo o de alguien', 'Responderé' se encuentra estrechamente relacionada con 'spondere'

la expresión solemne en la forma de la stipulatio, por la cual alguien asumía una obligación, así como 'sponsio', palabra que designa la forma más antigua de obligación.”¹

A la fecha, han quedado algunos de los aspectos que configuran las raíces latinas de la palabra responsabilidad, que proviene de responder a otra persona, con el carácter de obligación.

El uso moderno de responsabilidad en el lenguaje ordinario es más amplio y, aunque relacionado con el significado originario de 'respondere' y 'spondere', puede tener otro sentido y alcance

Surgido de la entraña misma de la más remota antigüedad y latente en la existencia humana, un aforismo que posee valor permanente, ya que proviene de los romanos, es el siguiente texto:

*“ubi societas, ibi jus, reconoce que donde hay sociedad, ahí hay Derecho y que, recíproca e implícitamente, exige agregar ubi jus, ibi societas: Donde hay Derecho, hay sociedad.”*²

Sin duda, la relación que existe entre la sociedad y el Derecho, es entrañable, como también lo es la sociedad, el Derecho y la responsabilidad.

La aserción anterior deriva en que toda obligación trae aparejada una responsabilidad, por los actos, omisiones o supuestos de la ley, por parte de los individuos que pertenecen a una sociedad.

El jurista Rafael de Pina Vara, en su Diccionario de Derecho, se refiere a la responsabilidad civil, que se da entre particulares, de la manera textual siguiente:

¹ Bunter Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo. I, 2002 Pág. 118

² Petit, Eugéne, Tratado elemental de Derecho romano, 9a. ED., trad. de José Fernández González, Madrid, Editorial Saturnino Calleja, Pág. 314.

“Responsabilidad Civil. Obligación que corresponde a una persona determinada de reparar el daño o perjuicio causado a otra, bien por ella misma, por el hecho de las cosas, o por actos de las personas por las que deba responder.”³

De la anterior transcripción, advertimos que la responsabilidad en materia civil obedece a un hecho, acto u omisión, que afecta a la esfera jurídica de una persona. Si bien es cierto, en el presente trabajo haremos alusión a las responsabilidades penal y administrativa, derivadas del incumplimiento de normas fiscales por parte de los contribuyentes, también lo es, que la definición de responsabilidad civil debe ser tomada en consideración, toda vez, que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación señala la aplicación supletoria del Derecho Civil al Derecho Fiscal.

El incumplimiento de las disposiciones fiscales, trae aparejado para el contribuyente responsabilidades administrativas ante el propio fisco, y responsabilidades penales ante la sociedad.

Con respecto a la responsabilidad civil, en el proceso penal fiscal, se ha utilizado para suplir a la responsabilidad civil por la responsabilidad administrativa, sin embargo, es importante destacar que la responsabilidad administrativa en materia fiscal tiene sus especiales características, sobre todo cuando está involucrada una responsabilidad penal.

Sobre el particular, el citado tratadista define a la responsabilidad civil en el proceso penal, al tenor siguiente:

“Responsabilidad Civil en el Proceso Penal. Sujeto sobre el que recae la obligación de reparar el daño causado por un delito que él no ha cometido.

³ De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1980, Pág. 419

“La reparación del daño en concepto de reparación civil, puede corresponder a.

“I. Los ascendentes, por los delitos de sus descendientes que se hallaren bajo su patria potestad.

“II. Los tutores y los custodios, por los delitos de los incapacitados que se hallen bajo su autoridad.

“III. Los directores de internados o talleres, que reciben en sus establecimientos discípulos o aprendices menores de 16 años, por los delitos que ejecuten éstos durante el tiempo que se hallen bajo el cuidado de aquellos.

“IV. Los dueños, empresas o encargados de negocios o establecimientos mercantiles de cualquier especie, por los delitos que comentan sus obreros, jornaleros, empleados, domésticos y artesanos con motivo y en el desempeño de sus servicios.

“V. Las sociedades o agrupaciones, por los delitos de sus negocios o gerentes directores, en los mismos términos en que conforme a las leyes, sean responsables por las demás obligaciones que los segundos contraigan.

“Se exceptúan de esta regla a la sociedad conyugal, pues en todo caso, cada cónyuge responderá en sus bienes propios para la reparación del daño que cause.

“VI. El estado, subsidiariamente, por sus funcionarios y empleados (art. 32 del Código Penal del Distrito Federal).”⁴

Desde luego, resultan interesantes los casos expuestos en la cita que antecede, pero para efectos de aplicación en el tema que nos ocupa, es importante advertir que la responsabilidad administrativa, en otras palabras el monto del crédito fiscal adeudado al fisco, es el que será objeto de reparación del daño en el tema que ahora nos ocupa.

⁴ Idem, pp. 419-420

Debemos aclarar que en los delitos fiscales, la parte ofendida es la Federación, por quebranto al patrimonio a la hacienda pública. En ese sentido, en los delitos fiscales no se pueden dar los supuestos aludidos en la cita que antecede, solamente el caso de que los empleados del fisco sean los que cometan la conducta delictiva.

Rafael de Pina Vara, en su mencionado diccionario, también define la responsabilidad concurrente, que opera, cuando los obligados a compartirla son el autor del daño y la víctima, al respecto nos permitimos transcribir la definición que a la letra reza:

“Responsabilidad Concurrente. Responsabilidad que se encuentran “obligados a compartir el autor de un daño y su víctima, en atención a “las circunstancias –legalmente previstas- del caso de que la culpa “derive.”⁵

Tal y como se señala en la anterior transcripción, la responsabilidad concurrente tiene que estar prevista en la ley, en el caso de la materia fiscal, entendemos la responsabilidad concurrente en los casos en que el fisco tiene la facultad de condonar parte del crédito fiscal que se encuentra previsto en el ordenamiento jurídico.

El mencionado autor, también propone una definición de responsabilidad contractual, en los términos siguientes:

“Responsabilidad Contractual. En la derivada del incumplimiento de un “contrato, o de su mal cumplimiento.”⁶

⁵ Idem, p. 420

⁶ Ibidem

Lo anterior llevado al terreno fiscal, se refleja en los convenios que celebran el fisco con los contribuyentes para el pago en parcialidades de los créditos fiscales, en los que intervienen la voluntad tanto del fisco como del propio deudor fiscal, entre otros.

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

En el caso de la primera, la aplicación de sanciones al individuo considerado responsable supone "culpa" por parte del autor 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 habiéndolo previsto no lo impidió). A la responsabilidad objetiva, por el contrario, no le importa la culpa del autor; basta que el hecho ilícito se realice (con o sin culpa del autor) para que se apliquen las consecuencias de sanción al individuo considerado responsable (esto es, por lo general, en el sistema de responsabilidad en los accidentes de trabajo).

En el ámbito del mundo jurídico, la ley civil sistematiza la reglamentación de las obligaciones que se contraen entre las personas, también denominadas Derechos de crédito, consistentes en deudas personales que se generan entre particulares; reconociéndose que ellas establecen vínculos jurídicos que se contraen entre dos o más personas en los que una de ellas es llamada acreedor y el otro deudor que faculta a aquél para exigir a esta otra u otras, la entrega de una cosa, la prestación de un hecho o su abstención

A lo anterior, debemos agregar que las obligaciones personales o Derechos de crédito, tienen como fuente los actos o conductas personales manifestadas externamente, mismas que intencionalmente han sido expresadas por las partes en el mundo del Derecho, con el propósito de obtener las consecuencias jurídicas que se dan y que por lo tanto están reconocidas y clasificadas como convenios y

contratos, que constituyen acuerdos emanados y expresados por la voluntad de las partes, con el objeto de crear, transferir, modificar o extinguir Derechos y obligaciones; Precisándose que los convenios que producen o transfieren las obligaciones y Derechos toman el nombre de contratos; Siendo oportuno agregar que en el sistema romano, la esencia contractual no se caracterizaba por la convencionalidad sino por su reciprocidad.

La idea que exponemos sobre la naturaleza de las obligaciones civiles, recopila toda tradición romana que está latente en nuestras leyes civiles, pues recoge la definición expuesta en la Instituta de Justiniano (expedida en el año 533 de la era cristiana por el emperador romano de Oriente):

En ese orden de ideas, es menester recoger la definición de los romanos respecto a las obligaciones, que se encuentran íntimamente vinculadas a la responsabilidad, misma que literalmente expresa:

"obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringitur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura (la obligación es un vínculo de Derecho, "por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según "las leyes de nuestra ciudad)"⁷

Otras fuentes de Derechos y obligaciones se contienen en las normas jurídicas, que fuera del ámbito del régimen de la autonomía de la voluntad de las partes y en función de la soberanía del estado, imponen a sus gobernados obligaciones y Derechos.

El Derecho Fiscal, contiene normas jurídicas que regulan las relaciones entre fiscos y entre éstos y los contribuyentes. Las obligaciones de los contribuyentes

⁷ Instituciones, ED. bilingüe por M. Ortolán, trad. de Francisco Pérez de Anaya y Melquiades Pérez Rivas, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, Pág. 23

deben emanar de la Constitución de la República, de las leyes, reglamentos y decretos.

En ese sentido, cuando un gobernado realiza una conducta causante de un gravamen fiscal, independientemente de su voluntad, tiene la obligación de cumplir con las normas aplicables a la materia.

Estimamos que para efectos del presente trabajo, la responsabilidad es la obligación que adopta una persona ante el fisco, derivada de la conducta causante de gravamen fiscal con las consecuencias inherentes a ella por su eventual incumplimiento.

Una vez que nos hemos permitido definir a la responsabilidad, en los siguientes apartados procederemos a analizar algunas obligaciones fiscales, tales como la de pago y retención, consagradas en las leyes de la materia.

1.2 PAGO DE CRÉDITO FISCAL

El artículo 31, fracción IV de la Constitución dispone que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa, de la Federación, Municipio, Entidad Federativa o Distrito Federal en que residan de la manera que dispongan las leyes.

También los extranjeros tienen la obligación de contribuir al gasto público, lo anterior tiene su soporte constitucional en el artículo 73 fracción XVI de la Constitución que le confiere facultades al Congreso de la Unión para crear leyes en materia de Nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República. En uso de dichas facultades, el Congreso emitió la Ley General de Nacionalidad y Naturalización, en la que desde luego se obliga a los extranjeros a

pagar gravámenes fiscales, cuando realicen hechos generadores dentro del territorio nacional.

La anterior obligación de los mexicanos y los extranjeros, se traduce en el pago de contribuciones y aprovechamientos, cuando el contribuyente se ubica en el supuesto legal de causación de un gravamen fiscal.

El pago consiste en enterar al fisco la cantidad que resulte por el hecho generador realizado, que se calcula de acuerdo al monto de la base gravable y se le aplica la tasa, cuota o tarifa prevista en la ley.

Existen diversas maneras de efectuar el pago de los gravámenes fiscales, a saber las siguientes:

- Pagó en numerario:

| | |
|---|--------------------------|
| [| En efectivo |
|] | Cheque - Pago en especie |
- Pago en parcialidades
- Pago extemporáneo
- Pago oportuno
- Pagos provisionales
- Pago definitivo

El pago puede efectuarse en numerario o en especie, la regla general es que el pago sea en numerario, el pago en especie se presenta en pocas ocasiones, tales como el pago que hacen los medios de comunicación y las industrias mineras.

El pago en numerario puede ser en efectivo o mediante cheque. El pago en cheque debe ser nominativo a favor de la Tesorería de la Federación.

Los Contribuyentes pueden optar por pagar en parcialidades cuando reúnen los

requisitos legales para tal efecto, en cuyo pago se calculan los accesorios que se generen de acuerdo al monto y tiempo de pago.

El pago que se realiza dentro del tiempo que marca la ley es el pago oportuno, él que se efectúa fuera de los términos se le llama extemporáneo. El pago extemporáneo genera actualizaciones y recargos, así como multas.

Sí una persona paga una parte del crédito correspondiente a un ejercicio se le llama pago provisional, que actualmente se efectúan de manera mensual. Cuando se paga el total del ejercicio fiscal se le llama pago definitivo.

Medularmente, la obligación de contribuir al gasto público consiste en pagar los gravámenes fiscales por los hechos generadores realizados.

Cabe señalar, que la obligación de contribuir al gasto público implica que los Contribuyentes lo hagan de la manera que determinan las leyes, esto es, que cumplan con las obligaciones accesorias, para sujetarse a la correcta fiscalización por parte de las autoridades hacendarias.

Sobre el particular, los contribuyentes tienen obligaciones previstas en la ley, algunas de ellas exceden a las que permiten nuestra carta magna, tales como la obligación de retener gravámenes fiscales, cuyo análisis se ubica en el apartado siguiente.

1.3 LA RETENCIÓN FISCAL.

De acuerdo a las leyes fiscales, determinados contribuyentes tienen la obligación de retener de otros, los créditos fiscales que generan a favor del fisco.

En otras palabras, las leyes obligan a los contribuyentes a coadyuvar en la recaudación, realizando funciones recaudatorias o equiparables a cajeros de la autoridad hacendaria.

En ese sentido, los retenedores tienen responsabilidad ante el fisco por las cantidades de dinero, derivadas de gravámenes fiscales, que de acuerdo a la ley, les corresponde retener de otros contribuyente. En el presente apartado, pretendemos analizar el concepto y alcance de la retención, a fin de posteriormente examinar la responsabilidad que adquieren los retenedores ante el fisco.

Para tal efecto, a continuación proporcionaremos la acepción etimológica y la literal de la palabra retener, contenida en el diccionario de la Enciclopedia Encarta:

(lat. *retinere*)

tr. Conservar, guardar en sí, no devolver [una cosa]: ~ *un libro*; no dejar que se separe [una pers.]: ~ *a un amigo*.

p. anal. Conservar en la memoria [una cosa]: ~ *una poesía*; *abs.*, *esto es fácil de ~*

Conservar el empleo [que se tenía] cuando se pasa a otro.

Suspender el rey el uso [de un rescripto que proceda de la autoridad eclesiástica].

Suspender en todo o en parte el pago [del haber que uno ha devengado] y reservar la cantidad para el pago de alguna deuda.

Imponer prisión preventiva, arrestar.

der. Asumir un tribunal superior [la jurisdicción] para ejercerla por sí con exclusión del inferior. *CONJUG.* *como tener*.

SIN. 1 v. **Conservar.** ⁸

La acepción que encuadra con el sentido de nuestro trabajo, es la que se refiere a no devolver un bien, en este caso, la parte del crédito fiscal que le corresponde al retenedor retener de otro contribuyente.

⁸ Enciclopedia Microsoft® Encarta© 99. VOX - Diccionario General de la Lengua Española, © 1997.

Asimismo, la acepción de la palabra retención, que se deriva del verbo retener, en el supracitado diccionario se contiene la siguiente definición.

"f. Acción de retener.

" Efecto de retener.

" Parte o totalidad retenida de un haber.

" Detención o marcha muy lenta de los vehículos provocada por su "aglomeración o "por obstáculos que impiden o dificultan su circulación "normal.

" *med.* Detención en el cuerpo humano de un humor que debiera "expelerse: ~ *de* "orina.

"SIN. **Retenimiento.**"⁹

En opinión nuestra, la retención constituye una forma, con la que cuenta la autoridad hacendaria, para apoyarse en el cobro de los créditos fiscales a cargo de contribuyentes que no le es tan fácil controlar, por conducto de contribuyentes sobre quienes ejerce mayor control.

Desde nuestro punto de vista, la retención es una obligación que constitucionalmente no debería corresponderles a los contribuyentes, ya que el artículo 31, fracción IV de nuestra carta magna impone a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público, pero no la de auxiliar al fisco a la recaudación de las contribuciones.

Además, debe recordarse que los actos de privación y de molestia, que las autoridades pueden llevar a cabo, se encuentran delimitados en los numerales 14 y 16 Constitucionales, en cuyos preceptos, no se autoriza a las autoridades fiscales a causar las molestias que se derivan de la retención.

Sin embargo, los poderes Ejecutivo y Judicial se han pronunciado en el sentido de que la retención es constitucional y la realidad es que actualmente se aplica.

⁹ Idem

Entre las personas, a quienes la ley fiscal impone la obligación de retener, encontramos a los patrones, los fedatarios públicos, las Personas Morales y otros, de quienes abundaremos en capítulo posterior, al analizar la responsabilidad de los retenedores.

A los Retenedores de gravámenes fiscales la ley les impone una responsabilidad solidaria, conjuntamente con las personas a quienes debió haber retenido el crédito fiscal.

Aunado a lo anterior, actualmente la ley tipifica como delito la conducta consistente en no enterar al fisco los gravámenes fiscales que son objeto de retención.

La responsabilidad de los retenedores, la analizaremos en el capítulo respectivo, estimamos que la reseña de los mismos ha quedado plasmada en este apartado, y proceder al análisis de la responsabilidad que las leyes fiscales confieren a los Contadores Públicos, es menester desentrañar las funciones específicas de estos profesionistas y delimitar cuales son los que tienen responsabilidades ante el fisco o ante la sociedad.

1.4 CONTADORES PÚBLICOS

El Contador Público, es un profesionista que sin duda alguna, interviene de manera importante en la relación entre los contribuyentes y el fisco, por lo que es trascendente que se le haga responsable de sus funciones, tanto ante la autoridad hacendaria, ante el contribuyente, como ante el estado por alguna conducta que pudiese resultar delito.

El trabajo del Contador Público se orienta hacia diferentes vertientes, a saber:

- Materializar el cumplimiento de la obligación fiscal, que consiste en

acopiar los comprobante fiscales, llevar los libros de contabilidad, formular y presentar las declaraciones de gravámenes fiscales, discernir respecto a las deducciones aplicables, hacer los cálculos de los gravámenes autodeterminables, formular y presentar avisos, entre otras. Al Contador Público que realiza estas funciones se le conoce como fiscalista;

- Detectar fallas o errores en la contabilidad, fungir como órgano de control interno del contribuyente, entre otras, al profesionalista que se encarga de estas funciones se le conoce como Contador Auditor. Existen Contadores Auditores especialistas en revisar el correcto y exacto cumplimiento de la ley fiscal, quienes se encuentran registrados ante al autoridad hacendaria y realizan dictámenes de los contribuyentes que tienen obligación de hacerlo o de aquellos que optan voluntariamente por dictaminarse.

A efecto de tener un panorama más amplio en torno al Contador Público, es menester recoger las definiciones que dichos profesionistas han vertido sobre ellos mismos.

Al respecto, el destacado despacho de Contadores Públicos, Mancera Hermanos Contadores Públicos, al hacer alusión a los Contadores Públicos, sostiene la siguiente idea:

“Profesional que comprueba y fiscaliza las transacciones consignadas en los libros y registros de una contabilidad, con el fin de emitir su opinión imparcial acerca de la veracidad de los estados financieros obtenidos de aquella. Su preparación técnica comprende, además de los estudios relativos a la escuela y al Contador Privado, el conocimiento de la contabilidad superior, contabilidades especiales, contabilidades de sociedades, organización y control interno, auditoria, cálculos financieros Derecho administrativo, legislación del trabajo y un estudio mas elevado de la economía política, de la legislación mercantil y fiscal, así como el curso de varias materias de cultura

general como la geografía, la historia, la ética, etc.”¹⁰

De la cita anterior, podemos enunciar, mas no limitar, algunas de las funciones principales que desarrollan los Contadores Públicos, a saber, la prestación de servicios relacionados con impuestos, especialmente en consultas y en la preparación o revisiones de manifestaciones del impuesto sobre la renta y en el dictamen de los estados financieros para fines fiscales, el establecimiento u organización de sistemas de contabilidad y despacho, de costos de pago de sueldos y salarios, la organización de sistemas de presupuestos para las negociaciones particulares, la rendición de dictámenes relativos a asuntos relacionados con cuentas aplicadas a los negocios, la preparación y presentación de cálculos relativos a operaciones de comercio, especialmente a los de interés simple y compuesto, tales como cuentas corrientes a interés plazo medio y vencimiento común, descuentos, cambios y arbitrajes, anualidades, emisión de bonos y empréstitos, valuación de inversiones por el sistema de amortización, entre otras cuestiones.

Referente a la contaduría financiera, otro destacado estudioso de la materia contable expresa lo siguiente:

“La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemáticamente y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.”¹¹

¹⁰ Mancera Hermanos, Contadores Públicos. Séptima Edición Editorial, Banca y Comercio, S.A. México DF. 1996. Pág. 84.

¹¹ Lara Flores, Elías, Primer Curso de Contabilidad, Décima Edición, Trillas, México, 1987, Pág. 9.

De la anterior cita se desprende, que la contabilidad financiera es llevada por los Contadores, es decir aquellos profesionales que pueden estructurar el sistema de procesamiento de operaciones que reflejan los estados financieros de una empresa o persona. De este manejo técnico contable, los Contadores pasaron de registrar las operaciones de compra y venta, de ingresos y egresos de las personas físicas o morales, a la interpretación de las leyes fiscales, mercantiles civiles, con las consecuencias del cambio de política por parte de las autoridades fiscales del país.

En el presente trabajo recepcional no resulta trascendente analizar las funciones del Contador financiero, toda vez, que el mismo se desempeña como auxiliar del contribuyente para optimizar los recursos humanos, materiales y financieros, y no para intervenir en el correcto cumplimiento de la norma jurídica fiscal.

La función de vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales se ha convertido en una actividad riesgosa para el Contador, toda vez que tiene que responder por las circunstancias incorrectas de un contribuyente, en caso de no haberlas observado en su dictamen.

Por otra parte, cuando el Contador público funge como asesor de contribuyentes, a fin de planear estrategias para la optimización de recursos financieros, debe ser bastante cuidadoso de no incurrir en conductas delictivas, para lo que estimamos conveniente que dichas estrategias se programen conjuntamente con expertos de la ciencia jurídica fiscal.

La responsabilidad de los Contadores Públicos puede presentarse frente al fisco o frente a los contribuyentes, a quienes ofrece sus servicios profesionales.

Nos permitimos recomendar a los lectores del presente trabajo que cuando

contraten Contadores Públicos, procedan a la celebración de contratos de prestación de servicios profesionales y en su caso, se les confiera poder suficiente para representar a la empresa en los actos que se lleven a cabo ante las autoridades fiscales.

Lo anterior, a efecto de evitar que los representantes legales incurran en conductas delictivas por negligencia o dolo de los propios Contadores Públicos.

En efecto, en los diarios hemos leído que muchos representantes legales de contribuyentes Personas Morales son confinados en prisión por delitos fiscales, en muchos casos, por circunstancias imputables a los Contadores Públicos.

Estimamos que la reseña de los mismos ha quedado plasmada en este apartado, y proceder al análisis de los representantes legales, apoderados y socios de personas morales.

1.5 REPRESENTANTES LEGALES, APODERADOS, SOCIOS, SÍNDICOS Y LIQUIDADORES DE PERSONAS MORALES.

Las Personas Morales son ficciones que crea la ley, a fin de conceder personalidad jurídica a una persona diferente a aquellas que la constituyen. Verbigracia, en el Derecho Civil encontramos a las sociedades y asociaciones civiles; en el Derecho Mercantil encontramos a las sociedades anónimas, sociedades en comandita, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades cooperativas, entre otras; en el Derecho Administrativo están las dependencias gubernamentales, los partidos políticos, entre otros; en el Derecho Internacional se les concede personalidad jurídica a los estados extranjeros; en el Derecho Laboral encontramos a los sindicatos, a las federaciones y confederaciones; y en otras ramas del Derecho existen diversas Personas Morales.

Para que las Personas Morales puedan actuar, requieren ser representadas por una Persona Física, quien puede ser el representante legal o un apoderado, quienes deben tener facultades suficientes para los actos en los que van a intervenir. Dichas facultades quedan consignadas en el propio documento constitutivo o en documentos posteriores.

El representante legal es la persona que por mandato de ley se le confieren facultades para representar a la persona moral en determinados actos, tal es el caso del administrador único en la sociedad anónima de capital variable.

El apoderado es la persona a quien se le confiere un poder para representar a una Persona Moral, entendiéndose que al aceptarlo o ejecutarlo se configura un contrato de mandato.

La liquidación es el procedimiento que debe observarse cuando una sociedad se disuelve, y tiene como finalidad concluir las operaciones sociales pendientes al momento de la disolución, realizar el activo social, pagar el pasivo de la sociedad y distribuir el remanente, si lo hubiere entre los socios, en la proporción que les corresponda, de acuerdo con lo convenido o lo dispuesto por la ley.

Se entiende por liquidación parcial cuando la sociedad, sin desaparecer, paga a uno o varios socios la cuota que le corresponde en el activo social, en los casos en que se separe o se le excluye de la sociedad (disolución parcial).

El síndico es un tipo de representante legal que tiene facultades para realizar actos durante el proceso de liquidación de una Persona Moral, liquidación que puede obedecer a una decisión del órgano de gobierno o bien a una quiebra

Al respecto, el jurista Hugo Carrasco Iriarte, en su diccionario de Derecho, define jurídicamente el vocablo síndico, de la manera textual siguiente:

"Síndico, auxiliar de la administración de justicia encargado en la quiebra y en el concurso, de asegurar y administrar los bienes del deudor y, si no hubiere convenio, proceder a su liquidación para, con su producto, satisfacer en lo posible las deudas del mismo; y, en la suspensión de pagos, de vigilar, tanto la administración que realiza el suspenso, como el cumplimiento del convenio celebrado entre este y sus acreedores."¹²

De los Derechos y obligaciones más importantes de los síndicos se encuentran los siguientes:

- Toma posesión,
- Elabora inventario,
- Aseguramiento, de los bienes, libros y papeles del deudor,
- Deposita el dinero en el establecimiento destinado al efecto por la ley, dejándose en su poder lo indispensable para efectuar los gastos de administración,
- Administra y conservar los bienes,
- Representa, tanto al deudor común, como a sus acreedores, en los casos que señala la ley,
- Recibir copia de los títulos justificativos de los créditos que presenten los acreedores,
- Objeta dichos créditos,
- Presenta al juzgado un estado detallado del activo y pasivo del deudor con nombres y domicilios de los acreedores y deudores concursado,
- Rendir dictámenes que rinda sobre cada uno de los créditos presentados y su clasificación.

También es importante analizar superficialmente la figura de los liquidadores, antes es menester hacer alusión a lo que es la liquidación.

¹² Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal II. Editorial IURE, S.A. de C. V. Tercera edición. México, 2003 Pág. 379.

La liquidación es el proceso por el que se pagan las deudas y se reparten los bienes de la sociedad entre los socios, de manera proporcional a las aportaciones de cada uno.

La liquidación se practicará con arreglo a las estipulaciones del contrato social o de las que determinen los socios, al acordarse o reconocerse la disolución.

La Ley General de Sociedades Mercantiles establece la forma en que debe llevarse a cabo la liquidación de sociedades, al respecto el artículo 235. de la supracitada ley, literalmente dispone:

"La liquidación estará a cargo de uno o más liquidadores, quien "serán representantes legales de la sociedad"¹³

El mismo dispositivo legal agrega:

"Los liquidadores serán los representantes legales de la sociedad
" y tendrán las facultades que el acuerdo de los socios o las
"Disposiciones de los estatutos "establezcan."

Tal y como lo dispone el invocado precepto legal, los liquidadores tienen restringidas sus facultades hasta donde haya decidido el órgano de gobierno conferírseles.

Dentro del proceso de liquidación, los liquidadores pueden concluir las operaciones sociales que hubieren quedado pendientes al tiempo de la disolución: a saber: cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que ella deba, vender los bienes de la sociedad; liquidar a cada socio su haber social, practicar el balance final de la liquidación, someterlo a discusión y aprobación de la Asamblea o Junta

¹³ Art. 235 Ley General de Sociedades Mercantiles

de Socios y depositario ante el Registro Público de Comercio, obtener de dicho registro la cancelación de la inscripción de la sociedad, mantener en depósito los libros y papeles de la sociedad; y, dar los avisos para obtener la baja ante las autoridades fiscales.

Los liquidadores serán responsables, por los actos que ejecuten excediéndose de los límites de su encargo. Las acciones correspondientes contra los liquidadores prescribirán en cinco años.

Por elementales razones, las Personas Morales no pueden ser sujetos activos de delitos, pues la comisión de los mismos solo es imputable a sus autores materiales o intelectuales. De lo anterior se desprende, que los delitos cometidos por Personas Morales se deben imputar a las Personas Físicas que sean responsables de estas, tales como los apoderados, representantes legales, socios, síndicos o liquidadores de las mismas.

En ese sentido, la responsabilidad administrativa que se desprende de incumplimiento de normas fiscales si es imputable a la Persona Moral y los socios responden, de acuerdo al tipo de sociedad de que se trate, en el caso de la Sociedad Anónima de Capital Variable hasta el monto de aportación de cada socio.

Con respecto a los órganos de gobierno y representantes o apoderados de las Personas Morales de carácter mercantil, Arturo Díaz Bravo sostiene lo siguiente:

“La operación directa de una sociedad anónima corre a cargo del órgano de administración, que en la terminología de los partidarios de la concepción orgánica, cumple las funciones dinámicas, esto es dos principales manifestaciones de la anónima ante terceros y ante los

socios, que son la representación externa y la administración interna".¹⁴

Es importante distinguir entre las decisiones que toman los órganos de gobierno, que trascienden al interior de la Persona Moral; y la representación, que es la forma de actuar de la empresa hacia el exterior de la misma. En nuestro análisis nos estamos refiriendo exclusivamente a las personas que fungen como representantes de las Personas Morales y no a los órganos de gobierno que toman decisiones internas de los mencionados entes jurídicos.

El cargo de representante legal o apoderado es personal, temporal, revocable y por lo general remunerado, características que plantean, primeramente, la imposibilidad de desempeñarlo por conducto de otra persona, la improcedencia de una designación definitiva, así como la nulidad de una cláusula en la que se pactara su irrevocabilidad.

La Ley de General de Sociedades Mercantiles establece la personalidad jurídica de las sociedades de la manera siguiente:

"Las sociedades, aun después de disueltas, conservarán su personalidad jurídica para los efectos de la liquidación".¹⁵

La disolución no implica la desaparición inmediata de la sociedad; es el acto que condiciona la puesta en liquidación de la misma.

Estimamos que la reseña de los mismos ha quedado plasmada en este apartado, y proceder al análisis de los conceptos de Residencia y Domicilio.

¹⁴ Arturo Díaz Bravo. Derecho Mercantil, Editorial IURE, S.A. de C. V. México 2002, Pág. 66

¹⁵ Art. 244 Ley General de Sociedades Mercantiles.

1.6 RESIDENCIA Y DOMICILIO

Los conceptos de residencia y domicilio se encuentran íntimamente vinculados entre sí, sin embargo, son importantes que para efectos fiscales, sean separados adecuadamente.

El concepto de domicilio se refiere al lugar en que una persona puede ser notificada o localizada; y el concepto de residencia tiene diversas acepciones en las diferentes ramas del Derecho. En el Derecho de Población la residencia se refiere a la permanencia de una persona en un Estado, en materia fiscal el concepto de residencia se orienta hacia un vínculo de Derecho que obliga a una persona con un Estado determinado, a efecto de que el primero tribute con el Estado, aun los hechos generadores realizados en otros países.

En materia de Derecho de Población, se considera como residencia el simple hecho de radicar en un lugar determinado, sin tomar en consideración los elementos de tiempo y de voluntad. En ese sentido, existe la residencia simple o la habitual. Dicho concepto se puede utilizar, entonces, como punto de vinculación principal o bien como punto de vinculación sustituto del domicilio ante la dificultad o la imposibilidad de establecer este último.

Ahora bien, es menester definir la palabra domicilio, para precisar con toda claridad el alcance de la referida acepción.

A continuación proporcionaremos la acepción etimológica y literal de la palabra domicilio, contenida en el diccionario jurídico Mexicano:

“Del latín domus: casa. El domicilio de una Persona Física es el lugar en donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno u otro, el lugar en que se halle, el domicilio de las Personas

Morales es el lugar donde se encuentra establecida su administración.”¹⁶

De la cita anterior, advertimos la estrecha relación entre domicilio y residencia, que se considera domicilio de una persona el lugar en el que reside. Asimismo, resaltamos la necesidad de separar el domicilio de las Personas Físicas del domicilio de las Personas Morales.

Dentro de la doctrina jurídica, encontramos diversas clases de domicilio, a fin de precisar con exactitud el concepto en comento, a continuación haremos alusión a los tipos de domicilio más sobresalientes:

Domicilio real, es aquel en que radica una persona con el propósito de establecerse en él;

Domicilio legal, es aquel que la ley señala como lugar para el ejercicio de sus Derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no se encuentre allí presente la persona;

Domicilio voluntario, es aquel que surge cuando una persona a pesar de residir en un lugar por más de seis meses, desea conservar su domicilio anterior, para ello debe hacer la declaración correspondiente dentro del término de 15 días, tanto a la autoridad municipal de su residencia anterior como a la de la nueva;

Domicilio convencional, es el lugar que una persona señala para el cumplimiento de determinadas obligaciones y de origen que se refiere al lugar en donde se ha nacido;

Domicilio conyugal, es el lugar donde conviven los cónyuges y sus hijos;

¹⁶ Bunster, Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano. Pag. 213

Domicilio familiar, es uno de los elementos objeto del patrimonio de Familia; y,

Domicilio fiscal, es el lugar en el que el fisco puede hacer exigibles las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

El Domicilio fiscal es el que más interesa en el presente trabajo recepcional, en tal virtud, a continuación transcribiremos el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que precisa lo que debe considerarse como domicilio fiscal:

"Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

- I. Tratándose de Personas Físicas:
 - a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
 - b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
 - c) En los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades.
- II. En caso de Personas Morales:
 - a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
 - b) Si se trata de establecimientos de Personas Morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto en el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que

les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 18 de este Código.

Ahora bien, del suprainvocado precepto resulta diversas cuestiones de interés, entre otras, las siguientes:

Para el domicilio fiscal de las Personas Físicas se considera importante si se dedican a actividades empresariales o a la prestación de servicios independientes, en cuyos casos es el principal asiento de sus negocios y el local en que presten los servicios, respectivamente. En cualquier otro caso, el lugar donde tengan el principal asiento de sus actividades.

Para el domicilio fiscal de las Personas Morales, es muy importante distinguir si se trata de residentes en México o no. En ambos casos su domicilio fiscal debe ser el que utilicen como principal asiento de sus negocios, los residentes en el extranjero pueden designar el domicilio que deseen.

El domicilio fiscal es muy importante, toda vez que es el idóneo para la práctica de diligencias de las autoridades fiscales, debiendo coincidir el domicilio que designen los contribuyentes con el que les corresponde de acuerdo a la ley en cita.

El señalamiento de domicilio fiscal, por parte del contribuyente, además de una obligación, constituye para éste una garantía si la autoridad fiscal pretende molestarlo o privarlo de sus bienes, Derechos, propiedades o posesiones; pues el acto o actos tendientes a ello deben ser notificados precisa y personalmente en ese domicilio fiscal para que sean válidos y surtan todo efecto legal; pues de lo

contrario el contribuyente tiene expedito el ejercicio de su Derecho de impugnar ese acto y procedimiento viciados por ilegales, precisamente a través del llamado recurso de nulidad de notificaciones.

Por otro lado, es importante desentrañar el contenido del artículo 9º del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a las personas que deben ser consideradas como residentes en el territorio nacional y que a la letra reza:

“Artículo 9. Se consideran residentes en el territorio nacional:

- I. A las siguientes Personas Físicas:
 - a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las Personas Físicas de que se trate también tenga casa habitación en otro país se consideran residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:
 1. Cuando mas del cincuenta por ciento de los ingresos totales que obtenga la Persona Física en el año de calendario tenga fuente de riqueza en México.
 2. Cuando en el país tenga el centro principal de sus actividades profesionales.
 - b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.
- II. Las Personas Morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las Personas Físicas de Nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

Las Personas Físicas o Morales que dejen de ser residentes en México, de conformidad con este Código deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a mas tardar dentro de los quince días inmediatos anteriores a aquel en que suceda el cambio de residencia fiscal.”

De acuerdo al texto de la anterior cita, para determinar la residencia fiscal de las Personas Físicas es importante considerar el lugar en el que hayan establecido su casa habitación y el lugar donde se encuentre su centro de intereses vitales. En el presente año se agregó el concepto de centro de intereses vitales, cuestión que deja muchas interrogantes y seguramente será precisado con mas claridad en años futuros.

Tratándose de Personas Morales, es importante si están o no constituidas conforme a las leyes del país y el lugar donde establecen la administración de sus negocios.

En las ultimas reformas fiscales, se incorporó al citado precepto, la obligación de las personas que dejen de ser residentes en el territorio nacional de dar aviso a las autoridades fiscales mexicanas.

Es importante recordar que el concepto de residencia fiscal fue recientemente modificado, sustituyendo el elemento de habitar un país extranjero, por el concepto de establecer casa habitación y centro de intereses vitales.

La responsabilidad fiscal tiene gran trascendencia con el concepto de domicilio fiscal, que es el lugar donde debe responder el contribuyente.

La residencia fiscal implica un vínculo de responsabilidad fiscal entre los contribuyentes residentes en México y el Fisco Federal.

En el apartado siguiente analizaremos el concepto y doctrina de contribuyente.

1.7 CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE

Contribuyente, es el sujeto pasivo de la relación fiscal, el sujeto pasivo de esta relación puede definirse como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación tributaria, esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero: Persona Física o Moral, o bien ser un ente público o privado.

Así, el contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos Públicos, por haber incurrido en el supuesto previsto por las leyes fiscales. cabe mencionar para mejor comprensión de la definición de contribuyente como sujeto pasivo, que los elementos de las contribuciones en particular de los impuestos son:

- 1) El sujeto activo del impuesto
- 2) El sujeto pasivo del impuesto
- 3) El objeto material del impuesto
- 4) La causa y fines del impuesto
- 5) La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto
- 6) La determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión

Además el Código fiscal de la federación determina que el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la Persona Física o Moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco Federal.

Se debe mencionar que nuestra constitución establece.

"Que son obligaciones de los mexicanos: "Contribuir para los gastos Públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".¹⁷

En opinión nuestra, otras disposiciones amplían la obligación, y cada ley fiscal especifica cuáles son los supuestos que implican la generación de la obligación Tributaria.

En este orden de ideas, es menester recoger la definición en la terminología de Los Contadores Públicos al respecto.

"Contribuir. El tributo impuesto a los ciudadanos y habitantes de un país, para subvenir a los gastos del estado."¹⁸

De la anterior cita, se desprende que los ciudadanos son los responsables directos del pago de las contribuciones, los responsables solidarios se encuentran determinados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en 14 fracciones, entre los que destacan las personas obligadas a efectuar pagos provisionales, las que tengan conferida la dirección general, gerencia general, o administración única de sociedades mercantiles, socios o accionistas, etc.

¹⁷ Art. 31 IV Constitucional

¹⁸ Adolfo Santiago de la Torre, Terminología del Contador, Octava Edición, Editorial Olguín, S.A. DE C. V. México D. F. 1994. Pág. 127.

Los Contribuyentes y responsables solidarios deben comprobar haber cumplido con las disposiciones fiscales, para ello, normalmente se auxilian de un Contador y es aquí donde empiezan los problemas ya que es este el encargado del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables directos, si estos no lo hacen, la responsabilidad de llevar la contabilidad queda a cargo del tercero relacionado con los Contribuyentes, en ese caso el Contador.

Los objetivos de la SHCP son, verificar que los contribuyentes o responsables solidarios cumplan con las disposiciones fiscales.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a Contribuyente, y procederemos al análisis de Dictamen Fiscal que se refiere al Contador Público encargado de llevar la contabilidad del contribuyente, o al Contador que dictamina los estados financieros del contribuyente.

1.8 DICTAMEN FISCAL

Dictamen. Es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, y en el que expresa su opinión, relativa a la naturaleza, alcance y resultado realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

Dictamen con salvedades. Cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones al auditor en el alcance de su examen, el Contador público, atendiendo a la importancia relativa, deberá emitir una opinión con salvedades, indicando todas las razones de importancia que las originaron.

Dictamen negativo. El Dictamen debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros

no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importante que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Para tal efecto, proporcionaremos la acepción de la palabra Dictamen contenida en la obra del instituto mexicano de Contadores que a la letra reza:

“La importancia del Dictamen de la practica profesional es fundamental ya que usualmente es lo único que él público conoce de su trabajo. Él público inversionista proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales etc., conoce las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.”¹⁹

De la anterior cita, se desprende que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independientemente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la misma. En tanto que el Dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

¹⁹ Juana Trejo Caballero. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A, C, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Vigésima Cuarta Edición, México, 2004. Pág. 4010.

Destinatario. Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

Identificación de los estados financieros, el auditor debe mencionar en su Dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados.

Descripción general del alcance de la auditoría. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Opinión del auditor. El Dictamen debe establecer claramente la opinión del auditor.

Redacción y firma del Dictamen. Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el Dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que considerando necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.

Dictamen de estados financieros de Personas Físicas, para que el auditor este en condiciones de dictaminar los estados financieros del negocio de una Persona Física, entendido este como una entidad económica perfectamente separada de su propietario, sea necesario que dichos estados financieros emanen de registros contables y exista un sistema adecuado de control interno.

Revisión de la situación fiscal, como parte del examen de los estados financieros, estará en la posibilidad de revisar la situación fiscal y emitir él

Dictamen para efectos a que hace referencia el Código Fiscal de la Federación, dicho Dictamen debe emitirse conjuntamente con un informe sobre la situación fiscal del contribuyente.

En lo concerniente a las facultades de directores y gerentes, por una parte se trata de la representación general de la negociación, lo que implica que, salvo las facultades exclusivas que la ley o el pacto atribuyan a los órganos sociales (asamblea, administración vigilancia), la que cada uno de ellos tiene en la preparación, dictamen y aprobación de los estados financieros de la compañía; y salvo las limitaciones que respecto a ellos imponga el contrato social, los gerentes pueden realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad.

En materia fiscal un dictaminador es el Contador Público autorizado y registrado ante la SHCP para avalar los hechos contenidos en los estados financieros de los contribuyentes y su cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La regla básica de los dictaminadores es que deben estar registrados ante la autoridad fiscal. De acuerdo con el Art. 52 del Código Fiscal de la Federación, Las personas que pueden obtener este registro son.

1. Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que pertenezcan o sean miembros de un colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

2. Las personas extranjeras con Derecho a dictaminar de conformidad a los tratados internacionales en que México sea parte.

3. Para obtener el registro de dictaminador, el Contador Público deberá presentar una solicitud ante la SHCP acompañando copia certificada de sus documentos, que acredite su nacionalidad mexicana, cedula profesional,

constancia expedida por un colegio de Contadores Públicos, expresar bojo protesta de decir verdad que no se encuentra sujeto a proceso o ha sido condenado por la comisión de algún delito de carácter fiscal o por un delito internacional que amerite pena corporal.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a Dictamen Fiscal, y proceder al análisis de Responsabilidad solidaria y subsidiaria, el Código Fiscal de la Federación establece quienes son responsables solidarios y subsidiarios con los Contribuyentes.

CAPÍTULO SEGUNDO

ANÁLISIS DE LA RESPONSABILIDAD

En el presente capítulo, Abordaremos los diferentes tipos de responsabilidad que han sido examinados por los principales juristas, a efecto de evaluar la trascendencia de cada uno de estos tipos de responsabilidad en el terreno fiscal.

En una primera parte, analizaremos la responsabilidad solidaria y subsidiaria, por lo que hace a la exigibilidad de la prestación. Posteriormente examinaremos la responsabilidad objetiva y subjetiva, en relación con el riesgo creado. Finalmente, Abordaremos los diferentes tipos de responsabilidad que se desprenden de cada una de las ramas del Derecho que se relacionan con el fiscal, a saber: las responsabilidades administrativa, fiscal, penal y civil.

2.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA

2.1.1 Responsabilidad Solidaria.

La ley reconoce la responsabilidad solidaria, para reparar el daño de todos aquellos que causen un daño en común y, en congruencia con esa hipótesis, igual sanción corresponde a los representantes legales en ejercicio de sus funciones, de las Personas Morales responsables de los daños y perjuicios. A la vez, quienes ejercen patria potestad, tienen obligación de responder de los daños y perjuicios que causan los actos de los menores que estén bajo su poder y habiten con ellos; cesando dicha responsabilidad, cuando los menores ejecuten actos que la originen, encontrándose bajo la vigilancia y autoridad de otras personas, como

directores de colegios, talleres, etc., entonces, esas personas asumirán tal responsabilidad.

En materia fiscal que es el tema analizar, el Código Fiscal de la Federación establece que las Personas Físicas y Morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, después enumera quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes.

Absteniéndose de darnos una definición de qué se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo, por lo que el legislador mexicano distingue sólo dos clases de responsabilidades: Como contribuyente o sujeto pasivo directo al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.

El legislador mexicano en Derecho Fiscal, no da un concepto de responsabilidad solidaria, sino que se concreta a designar con tal carácter a personas que son codeudores de un mismo crédito a quienes se imponga la obligación de retener o de recaudar contribuciones, a las que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos, a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión.

Asimismo, a quienes adquieren 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, a los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención de éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el

monto de dichas contribuciones, a quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado; a quienes manifiesten voluntad de asumir responsabilidad solidaria, y a quienes permitan el secuestro de bienes de su propiedad para garantizar un crédito fiscal hasta por los bienes dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

Un destacado autor en Derecho Fiscal nos define el responsable solidario diciendo literalmente:

"Responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, objetiva, no existiendo para los autores del Código Fiscal ninguna importancia en distinguir entre las distintas clases de responsabilidades que en materia fiscal pueden presentarse."²⁰

Es criticable lo anterior, ya que no todo tercero que incurre en responsabilidad pecuniaria puede sancionársele, pues no es lo mismo adquirirla voluntariamente o por entrar en posesión de bienes afectos al pago de créditos fiscales, que adquirirla por haber dejado de cumplir con una obligación que trajo consigo que el sujeto pasivo omitió esas prestaciones que él originó.

Por último, y de acuerdo con lo expuesto sobre la responsabilidad solidaria, ésta la adquiere un tercero por la sola tenencia de un bien afectado a un crédito fiscal que se originó en el pasado y que no fue cubierto oportunamente por su entonces propietario. En este tipo de responsabilidad, la relación jurídica tributaria se establece entre el sujeto activo y la persona que adquiere el bien y no entre el primero de los citados y el bien mismo, ya que es antijurídico hablar de relación jurídica entre una persona y una cosa.

²⁰ Emilio Margáin Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1991. Décima Edición Pág. 288.

Estimamos que la reseña de la misma ha quedado plasmada en este apartado y procederemos al análisis de responsabilidad subsidiaria, que en verdad es el último deudor de la fila

2.1.2 Responsabilidad subsidiaria

Como hemos dicho, el Código Fiscal de la Federación no da una definición de responsabilidad solidaria y la ley general tributaria no define tampoco la responsabilidad subsidiaria. Sin embargo dicha ley si establece con claridad la característica fundamental de esta clase de responsabilidad.

En los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo. Sin embargo, no tenemos la plena seguridad de que el fallido sea solo el sujeto pasivo, pues se habla de previa declaración de fallido de los deudores principales, término que incluiría también a los retenedores e infractores.

Con toda honestidad, nos resulta difícil resolver este conflicto, aunque lo que sí resulta claro es que no parece correcto que un reglamento venga a imponer prestaciones patrimoniales de carácter público a distintos sujetos, ya que no hay duda de que estos preceptos reglamentarios rozan con el principio de la legalidad tributaria.

Referente a la responsabilidad subsidiaria un destacado estudio de la materia expresa lo siguiente:

“La responsabilidad subsidiaria que se establece en la ley general tributaria española exige la ejecución previa de los sujetos pasivos. Sin embargo el beneficium excusiones reglamentariamente se extiende a los deudores principales y, en su caso responsables solidarios. Esta circunstancia amerita una pronta aclaración, pues la

responsabilidad subsidiaria podría quedar en sujetos distintos a los que legalmente se establece”²¹

De la anterior cita se desprende, que esto pudiera favorecer al responsable subsidiario (ya que sería llamado en último lugar en la ejecución), no lo es tanto, por ejemplo, para un retenedor o responsable solidario, pues en realidad los responsables subsidiarios vendrían a ser estos últimos (por expresa disposición reglamentaria) y no los auténticos responsables subsidiarios.

Sea como sea, lo que interesa por ahora es destacar que la responsabilidad subsidiaria exige que la hacienda pública, antes de dirigirse al responsable subsidiario, agote sin éxito el procedimiento ejecutivo sobre el deudor principal y, en su caso, responsables solidarios, declarando fallidos a estos sujetos y al crédito incobrable.

Ahora bien, una vez que se ha declarado fallido al deudor principal y, en su caso, responsables solidarios, la administración tributaria podrá dirigir la acción de cobro sobre el responsable subsidiario.

Por tanto, la característica fundamental de la responsabilidad subsidiaria es que exige la previa ejecución de determinados sujetos antes de llegar a la puerta del responsable subsidiario.

En otros términos, el responsable subsidiario goza del beneficio de exclusión para repeler la acción de cobro de la hacienda pública. En efecto, esta no podrá proceder contra el responsable subsidiario si no acredita a este que el patrimonio de los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios, ha sido incapaz o insuficiente para cubrir la prestación tributaria. Por tanto, es a este déficit a lo que se reduce la responsabilidad subsidiaria.

²¹ SÁNCHEZ ROMÁN, F “Estudios de Derecho Civil”, Tomo IV, 2 Edición, Madrid, 1999, Pág. 22.

Esto significa, además, que la responsabilidad impone a la administración tributaria el deber o carga de ejecutar previamente a los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios.

De manera que, en realidad, el responsable subsidiario es el último deudor de la fila, en lugar o en defecto de los deudores a quienes infructuosamente se les persiguieron sus bienes.

Por ello, la subsidiariedad es acción o responsabilidad que suple a otra principal, lo que implica necesariamente que ha de surgir antes el incumplimiento definitivo de los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios, pues dicho incumplimiento es el presupuesto ineludible de esta especie de responsabilidad.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad subsidiaria y procederemos al análisis de la responsabilidad objetiva y subjetiva, que es la relación con el riesgo creado.

2.2 RESPONSABILIDAD OBJETIVA Y SUBJETIVA

2.2.1 La responsabilidad objetiva

Se planteo a través de la teoría del riesgo creado que postulada por Saleilles y Josserand a fines del siglo XIX, ensanchó el ámbito de la responsabilidad civil aplicándola no solo a casos en que se causaban daños como consecuencia de hechos culposos o realizados con imprudencia, sino también a todos aquellos en que el autor del daño obraba lícitamente.

Un destacado autor en Derecho Civil nos define la responsabilidad objetiva diciendo literalmente:

"La responsabilidad objetiva que es resultado de la llamada *teoría del riesgo creado*; llamándosele así, precisamente porque el resultado dañoso de la acción carece de una intención concreta. Esto es, el agente activo está privado de un subjetivismo en cuanto a que su intención no es la de producir consecuencias en el mundo del Derecho, pues de otra manera, si dicha intención se manifestara subjetivamente, de manera que fuera evidente su intencionalidad, entonces sí habría esa clase de responsabilidad. Sin embargo, si su conducta es sólo objetiva y ésta -a la vez- entraña un riesgo -que ha sido creado en sí y por sí mismo- de ella resultará que sus consecuencias le van a obligar aun cuando no se produzca ni como consecuencia de un delito, ni como resultado de un contrato".²²

De la anterior cita se desprende, que responsabilidad fuera de toda culpa, por el solo hecho de causar el daño, surgiendo así la idea de responsabilidad objetiva por basarse en un hecho material que es el causar el daño independientemente de todo elemento subjetivo como es la culpa, o sea una conducta antijurídica.

Se sostiene que todo el que cause un daño, por ser responsable de sus propios actos debe indemnizar al perjudicado, debe soportar el riesgo haya o no culpa, en virtud de que ese autor del hecho de alguna manera se beneficia y por ello su patrimonio debe sufrir la disminución equivalente a la indemnización que debe recibir el perjudicado quien solo tendrá que demostrar el hecho el daño y la relación de causa a efecto entre uno y otro.

Sucedía anteriormente que cuando un obrero sufría un accidente de trabajo, y esto era frecuente, estaba impedido para reclamar una indemnización, a menos que probara que se había producido por culpa del patrón, lo cual resultaba

²² Magallón Ibarra, Jorge Mario, Instituciones de Derecho Civil, t. VI: El Sistema de las Obligaciones. Primera Parte, México, Porrúa, 1997, Pág. 345 - 355.

además de difícil, injusto, puesto que éste obtenía provecho con el empleo de los objetos peligrosos, situación que necesariamente debía resolverse y los Juristas encontraron la solución excluyendo de la responsabilidad el elemento culpa fuera intencional o por imprudencia o negligencia, y concluyendo que se es responsable independientemente de toda culpa. Desde el momento en qué se crea el riesgo, debe indemnizarse cuando el daño se produce. Así el riesgo creado se convierte en el fundamento de la responsabilidad, sin necesidad del análisis de elementos subjetivos.

Varias objeciones se formularon en contra de esta teoría, tales como que tendría consecuencias peligrosas e injustas por que mataría la iniciativa del hombre en sus actos en general, pero esencialmente en cuanto se refiere a la industria. Se dijo que es equitativo repartir riesgos, pero también que es necesario un sacrificio en favor de la producción y que no se podía declarar al hombre responsable en todo caso, aun de sus actos ilícitos ejecutados sin ninguna culpa ni imprudencia, Igualmente se objetó que se pretendía aplicar al mundo jurídico una ley física de causalidad y además que la teoría no debe generalizarse porque se hace responsable al que actúa por la sola razón, de su actuación y si la víctima no debe sufrir, tampoco el autor que ha actuado en forma irreprochable, pues el daño se causa tanto por la actividad de la víctima como por la del autor.

A pesar de las objeciones, la teoría del riesgo creado ha sido sostenida por muchos juristas que influenciaron en la jurisprudencia y en los legisladores.

En México la teoría es recogida por el legislador hasta la Constitución de 1917 en que se responsabiliza a los patrones por los accidentes de trabajo aun sin existir culpa de su parte de acuerdo con la fracción XIV del apartado A del artículo 123, Posteriormente la Ley Federal del Trabajo establece:

“La responsabilidad objetiva qué debe entenderse por riesgo, accidente y enfermedad de trabajo, la forma de fijar el monto de la

indemnización en cada caso, y que es a cargo del patrón. Hay casos, sin embargo, en que a pesar de ocurrir el daño, el patrón esta exento del pago de la indemnización.”²³

En materia civil, la teoría del riesgo creado, consignándola en el Código Civil.

“Cuando una persona hace uso de mecanismos, instrumentos, aparatos o substancias peligrosos por si mismos, por la velocidad que desarrollen por su, naturaleza explosiva o inflamable, por la energía de la corriente eléctrica que conduzcan o por otras causas análogas, está obligada a responder del daño que cause, aunque no obre ilícitamente”²⁴

De la anterior cita se desprende, que es criticable la ubicación del artículo. 1913, en que se funda la responsabilidad objetiva, por encontrarse en el que se titula de las obligaciones que nacen de los hechos ilícitos puesto que dicha responsabilidad presupone la existencia de culpa.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad objetiva y procederemos al análisis de la responsabilidad subjetiva que refiere a intención de causar el daño, o bien sea porque pudiendo y debiendo preverlo, no lo previó.

2.2.2 Responsabilidad Subjetiva

La responsabilidad de carácter subjetivo o culposo. Condena a la reparación del daño o todo aquel que provoque daños a otro, solo y en tanto haya intervenido culpa o negligencia.

²³ Artículo 488.de la Ley Federal del Trabajo.

²⁴ Artículo.1913 del Código Civil del D. F.

Para que haya obligación de reparar el daño causado, es preciso que éste sea atribuible al agente, bien sea porque éste tuviera intención de causar el daño, o bien sea porque pudiendo y debiendo preverlo, no previó las consecuencias dañosas de su conducta por negligencia inexcusable.

Los requisitos básicos de la culpabilidad en el comportamiento dañoso son, a su vez, la imputabilidad del autor y la conducta dolosa o culposa por parte del agente. Es obvia la necesidad de que la acción u omisión causante del daño sea atribuible a una determinada persona, que es la obligada por lo tanto a reparar el daño causado

Surge la responsabilidad extracontractual de un impulso inicial de evidente sentido común y fácil comprensión: quien ocasiona daño a una persona de forma injustificada debe pagar por ello, aunque hasta entonces no hubiera relación entre ambas.

En este caso la responsabilidad extracontractual es una derivación de la realización de un acto ilícito que, a su vez, causa daño a otra persona o a la esfera jurídica propia de otra persona. En consecuencia, las personas interesadas en la responsabilidad extracontractual son por principio extrañas entre sí, no tienen por qué conocerse ni haberse relacionado nunca. Es más, esto será lo anormal, aunque por supuesto es intrascendente que el agente dañoso y la víctima del daño se conozcan o no se conozcan para que se produzcan los efectos propios de la responsabilidad extracontractual.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad subjetiva y procederemos al análisis de la responsabilidad fiscal, que se refiere a la relación tributaria que se establece entre la autoridad fiscal, o titular del Derecho de cobrar una contribución establecida por las leyes fiscales y el contribuyente.

2.3 RESPONSABILIDAD DERIVADA DEL ÁREA DEL DERECHO

2.3.1 RESPONSABILIDAD FISCAL

La responsabilidad fiscal, también calificada; como responsabilidad tributaria, es definida; por varios autores en función de la obligación tributaria, atendiendo a las circunstancias que la origina.

A continuación proporcionaremos la acepción literal de la palabra, responsabilidad fiscal, contenida en el diccionario jurídico mexicano.

“Es la obligación a cargo de las Personas Físicas o Morales de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (lato sensu), Obligación contraída por una Persona Física o Moral como consecuencia de la relación tributaria que su actividad origina para con el fisco y cuyo contenido lo es el pago de una contribución y/o el cumplimiento de obligaciones secundarias establecidas por las propias leyes fiscales a fin de obtener dicho pago (stricto sensu)”²⁵.

En opinión nuestra la responsabilidad fiscal deriva básicamente de la relación tributaria que se establece entre la autoridad fiscal, en cuanto sujeto activo o titular del Derecho de cobrar una contribución establecida por las leyes fiscales, y el contribuyente, Persona Física o Moral, sobre el cual recae el pago de la contribución en razón de que su actividad económica coincide con la hipótesis abstracta determinada por la ley tributaria, y por ello constituye el sujeto pasivo de la relación tributaria.

La responsabilidad fiscal puede ser clasificada en función de la materia o en razón de los sujetos sobre los cuales recae.

²⁵ Bunster, Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano. t.I. Pág. 196

Por lo que a la materia de la responsabilidad, ésta se divide en principal y accesorias o secundarias, siendo la materia de la primera el pago de la contribución, en tanto que las segundas se subdividen en tres clases de obligaciones hacer, no hacer y tolerar, según que el sujeto responsable deba realizar una conducta activa o pasiva, en el primer caso debería llevar a cabo una acción personal cumpliendo con una obligación establecida por una norma fiscal.

En razón de los sujetos la responsabilidad fiscal se clasifica en directa e indirecta o solidaria.

La responsabilidad directa, es la que la ley establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente, en tanto que la responsabilidad indirecta es aquella que recae en personas distintas al sujeto pasivo.

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

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

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

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

Como se ha visto; la responsabilidad de los sujetos pasivos de la relación tributaria entraña una serie de obligaciones a su cargo, las cuales, cuando no son cumplidas, dan origen a una diversa responsabilidad por incumplimiento, que la constituyen en las infracciones fiscales, las cuales lindan con el Derecho Penal, la responsabilidad por infracciones fiscales radica en el perjuicio que el incumplimiento de la norma tributaria provoca al fisco, ya que en forma directa o indirecta se impide que este obtenga la contribución a que tiene Derecho como un medio de ingreso destinado a sufragar el gasto público.

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

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad fiscal y procederemos al análisis de la responsabilidad administrativa, que se refiere al comportamiento dañoso o culpable del agente con los dineros o bienes de la administración pública.

2.3.2 Responsabilidad Administrativa

La historia comprueba que siempre ha existido una legislación especial para la responsabilidad administrativa de los agentes cuando administran o custodian bienes o fondos fiscales. La responsabilidad que le corresponde a estos agentes

por negligente o mal manejo de los dineros públicos. o de las cosas que utilizan o que tienen bajo su cuidado es específico del Derecho Administrativo. Esta no tiene relación con la responsabilidad disciplinaria, por el contrario, ambas amparan distintos bienes jurídicos y se aplican por órganos y procedimientos distintos. La responsabilidad se aquilata como tema especial en nuestros días, respecto a los directores de empresas públicas.

Puede acontecer que la responsabilidad administrativa por daños ocasionados a bienes de la administración no concorra coincidentemente con la culpabilidad disciplinaria, como también a la inversa, que la sanción disciplinaria no tenga influencia sobre responsabilidad administrativa.

La responsabilidad administrativa en el orden nacional, y también en todo el orden provincial, proviene de especiales normas legislativas, en especial las leyes de contabilidad y tribunal de cuentas.

Muchos textos de constituciones provinciales la establecen en forma expresa, extendiéndola hacia los funcionarios o agentes de la administración local y municipal, en estas últimas por intermedio de las leyes generales municipales.

La responsabilidad administrativa se refiere al comportamiento dañoso o culpable del agente con los dineros o bienes de la administración pública. Es una responsabilidad que surge de las leyes administrativas cuyo juzgamiento corresponde privativamente a la administración; esto sin perjuicio de otras sanciones de acuerdo a la coexistencia de distintas responsabilidades.

Referente a la responsabilidad administrativa, un destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

“La responsabilidad administrativa del agente se distingue de su responsabilidad civil, porque aquella se refiere a daños ocasionados a

bienes de la administración pública, mientras que la segunda se refiere a los daños que haya ocasionado a terceros, es decir a los administrados”²⁶

De acuerdo al texto anterior de la cita se distingue a la primera con el nombre de responsabilidad administrativa y a la segunda con el de responsabilidad civil. No es muy ajustada esta denominación, por que la primera no proviene del registro de la administración sino de los daños o conducta sobre bienes de la administración, esta responsabilidad administrativa es específica del agente público, pues se desenvuelve dentro del ámbito de la administración, con bienes de la administración y proviene por los actos o gestiones de la administración, y se amplía cada día al referirse a los bienes de las empresas públicas.

Al respecto la revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa de México, expresa lo siguiente:

“En las sociedades de economía mixta se establece en forma expresa, que ambas responsabilidades tienen objeto resarcitorio, pero se realizan procedimientos y ámbitos distintos. Además, la responsabilidad administrativa del agente tiene relación con el contrato de empleo y la segunda con la culpa aquiliana como se distingue en el código civil”²⁷

De la anterior cita se desprende, que algunos autores distinguen a la primera con el nombre de responsabilidad contable y a la segunda con el de responsabilidad civil. No es muy ajustada esta denominación, por cuanto a la primera no proviene del registro contable sino de los daños o conducta sobre bienes de la administración, esta responsabilidad administrativa es específica del

²⁶ Aguilar Hernán David. Hechos y actos jurídicos en la doctrina y la ley, t. II, Buenos Aires, Argentina, 1998. Pág. 457.

²⁷ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México, TFJFA, sugerencia.

agente publico, pues se desenvuelve dentro del ámbito de la administración, con bienes de la administración y proviene por los actos o gestiones de la administración, y sé amplia cada día al referirse a los bienes de las empresas publicas.

La responsabilidad administrativa puede extenderse en contra de un particular, pues se causa en la existencia del contrato de empleo público.

La responsabilidad administrativa se desenvuelve dentro del ámbito de la administración pública y tiene valor la cuestión administrativa denominada, decisión previa, donde el estado no puede accionar judicialmente contra los agentes responsables por los daños que le han producido, sin previa resolución administrativa. La decisión previa administrativa, en el orden nacional y provincial, rige para la aplicación de la responsabilidad administrativa del agente y no rige ante la presencia de un delito penal.

En la responsabilidad administrativa no puede promoverse la acción resarcitoria por el daño ocasionado al agente hasta que el acto administrativo de decisión previa y fundada, proveniente del tribunal de cuentas determine la existencia de la responsabilidad. El carácter específico de la administración de bienes y fondos estatales, por larga tradición histórica, excluye la intervención del poder judicial para esta clase de evaluación.

Referente a la responsabilidad administrativa, otro destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

"La responsabilidad administrativa ha sido motivo de apreciables reglamentaciones en el orden provincial, que en algunos casos superan las normas de carácter nacional, pues los órganos que la establecen están impuestos en las constituciones."²⁸

²⁸ Bartolomé A. Florín. Derecho Administrativo, t. I. Segunda Edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina. Pág. 871.

De la anterior cita se desprende, que esta responsabilidad la investigan los tribunales de cuentas, órganos colegiados mixtos integrados por profesionales en ciencias económicas y letrados, con garantías de independencia para el ejercicio imparcial de sus funciones, equiparándolos en el tratamiento a los magistrados del Poder Judicial. Este trato no significa que ejerzan funciones judiciales, pues no sustituyen la voluntad de nadie y no actúa ante litigios.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad administrativa y procederemos al análisis de la responsabilidad penal, que se refiere exclusivamente para quien ha cometido el delito.

2.3.3 RESPONSABILIDAD PENAL

Durante largo tiempo la expresión responsabilidad fue también utilizada en el sentido hoy acordado en Derecho Penal a la expresión imputabilidad, y sé, tubo por responsable a quien era capaz de responder de sus actos por haber alcanzado madurez mental y gozar de salud mental. Sin embargo, que esa capacidad es sólo uno de los extremos en que reposa la responsabilidad penal por el acto típico y antijurídico cometido. El elenco de las causas excluyentes de responsabilidad criminal consagrado por la ley comprende, precisamente, las situaciones en que falta alguno de los extremos de diversa índole que son necesarios para que pueda nacer el deber jurídico de sufrir la sanción aparejada por la ley a la violación de sus propios preceptos.

Referente a la responsabilidad penal un destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

"Existe cierta confusión respecto a lo que en derecho penal debe entenderse por responsabilidad. No pocas veces se utiliza el vocablo como sinónimo de culpabilidad; también suele equipararsele a la

imputabilidad. En verdad tiene acepciones diversas. En un sentido, se dice que el sujeto imputable tiene obligación de responder concretamente del hecho ante los tribunales. Y por otra parte se usa él termino responsabilidad para significar la situación jurídica en que se coloca el autor de un acto típicamente contrario derecho".²⁹

De la anterior cita se desprende, que el Derecho Penal moderno ha erradicado la responsabilidad objetiva o responsabilidad por el mero hecho. Hoy es menester, para que surja la responsabilidad penal que el hecho típico y antijurídico haya sido cometido con dolo o culpa, a lo menos y que su autor pueda ser tenido por culpable de él.

El Derecho Penal Mexicano no conoce formas de responsabilidad estrictamente objetiva y ni de irresponsabilidad calificada por el resultado

Referente a responsabilidad penal otro destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

"La responsabilidad penal encuentra su razón de ser en la imputabilidad moral y en el libre albedrío. Solo puede responsabilizarse a una persona cuando sus actos han nacido de su libre albedrío, de su culpabilidad moral. No hay reproche posible ni sanción, ni castigo, ni pena, sino cuando el hombre consciente y voluntariamente, en virtud de su libertad y conciencia viola un precepto legal. Como llegó a decir un autor eminente: el que niega el libre albedrío no puede justificar el Derecho Penal."³⁰

De la anterior cita se desprende, que la responsabilidad penal nace exclusivamente para quien ha cometido el delito; entendiéndose por tal a quien ha

²⁹ Fernando Castellanos, Elementos Elementales de Derecho Penal, editorial Porrúa, S. A. México, 1988. Vigésimo quinta Edición, Pág. 219.

³⁰ Francisco Pavón Vasconcelos. Derecho Penal Mexicano. Editorial, Porrúa, S.A. México, 1987. Octava Edición. Pág. 63

caído en alguna de las formas de intervención punible previstas por la ley. En otras palabras, la responsabilidad penal a diferencia de otras formas de responsabilidad jurídica, no trasciende a otras personas por ello la muerte del delincuente extingue la acción penal y la pena impuesta. No contradice esta afirmación la reserva hecha por la ley respecto de la reparación del daño, pues a ella no quedan obligados los herederos en cuanto criminalmente responsables, sino en cuanto civilmente responsables.

La responsabilidad resulta, entonces, una relación entre el sujeto y el Estado, según la cual éste declara que aquél obró culpablemente y se hizo acreedor a las consecuencias señaladas por la ley a su conducta.

Referente a responsabilidad penal otro destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

“La responsabilidad penal, es decir, los autores materiales o ejecutores que voluntaria y consciente o culposamente ejecutan los actos directamente productores del resultado.”³¹

De la anterior cita se desprende, que la responsabilidad penal implica que en la comisión del delito pueden ser sujetas las personas que actuaron conforme a la conducta de tipo penal y aquellos que ayudaron al delincuente, es decir, Personas que de una u otra forma tienen que ver con la realización del delito.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad penal y procederemos al análisis de la responsabilidad civil, que se refiere a los responsables civiles de los daños ocasionados por las personas de las que eran guardadores legales.

³¹ Carrancá y Trujillo, Raúl, Código Penal Anotado, Doceava Edición Porrúa, México, 1987, Pág. 63

2.3.4 RESPONSABILIDAD CIVIL

Aunque la regla general en materia de responsabilidad civil, establecida sea que responde el causante del daño, lo cierto es que habrá de responderse extra contractualmente, no solo por los actos u omisiones propios, sino también por los de aquellas personas de quienes se debe responder.

Ante ello, se habla de responsabilidad por hecho ajeno o responsabilidad por hecho de otro, dado que la persona que origina el daño y quien ha de responder frente al perjudicado no son coincidentes.

La responsabilidad por hecho ajeno sigue teniendo pues carácter subjetivo y se funda en una presunción de culpa de las personas que, teniendo facultad de elección o de guarda sobre otras, actúan descuidadamente, permitiendo o dando ocasión a que estas últimas dañen a terceros.

Por ello, la existencia de responsabilidad cuando quienes hayan de responder por otro prueban que emplearon toda la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño.

Los supuestos de responsabilidad por hecho o acto ajeno pueden conllevar que la exigencia de responsabilidad civil recaiga sobre las siguientes personas.

1. Los padres, respecto de los daños causados por los hijos que se encuentren bajo su guarda.

2. Los tutores, respecto de los daños causados por los menores o incapacitados que estén bajo su autoridad y habiten en su compañía.

3.Los comerciantes o empresarios, respecto de los daños causados por sus empleados o dependientes en el servicio de los ramos en que los tuvieran empleados o con ocasión de sus funciones.

4.Los educadores o los titulares de determinados centros docentes

5.El estado, cuando obra por mediación de un agente especial

Referente a la responsabilidad civil, un destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

“Para la gran mayoría de los autores españoles y franceses, no puede haber responsabilidad por hecho ajeno. En favor de semejante conclusión, “se alega básicamente que no debería jugar la interpretación extensiva por analogía”³²

De la anterior cita se desprende, que la imputación a una persona de la responsabilidad, requiere que dicha persona sea imputable, es decir, el autor del daño debe tener capacidad de entender y querer, debe actuar con plena conciencia y capacidad de decisión o de conocimiento para determinar el alcance de sus actos, la exigencia de la imputabilidad es la capacidad de entender y querer, del autor de daño no constituye un presupuesto de la responsabilidad civil en nuestro ordenamiento.

Tradicionalmente, se ha considerado que los padres o tutores de los menores o de los incapacitados respectivamente, deberían ser considerados responsables

³² Carlos Lasarte Álvarez. Principio de Derecho Civil. Tomo II, Quita Edición, Editorial Trivium. España. 1993. Pág.355.

civiles de los daños ocasionados por las personas de las que eran guardadores legales. Desde su publicación el Código Civil ha seguido dicha línea.

Para que haya obligación de reparar el daño causado, es preciso que este sea atribuible al agente, bien sea porque este tuviera intención de causar el daño, bien sea porque pudiendo y debiendo preverlo, no previó las consecuencias dañosas dimanantes de su conducta por negligencia inexcusable.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad civil y procederemos al análisis de la responsabilidad de los contribuyentes, que se refiere a los responsables directos del pago de las contribuciones.

CAPÍTULO TERCERO

RESPONSABLES DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

3.1 RESPONSABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES

En este capítulo la intención es abordar la responsabilidad del Contribuyente, por lo cual fijare el tema de responsabilidad mas concretamente y empezaremos aterrizando con todo lo relacionado con la materia fiscal.

Como punto de partida no hay que olvidar que Contribuyente, es el sujeto pasivo de la relación fiscal, el sujeto pasivo de esta relación puede definirse como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación tributaria, esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero: Persona Física o Moral, o bien ser un ente público o privado.

Obligación de los contribuyentes, las facultades de comprobación de la SHCP se establecen en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que expresa.

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

Requerir a los contribuyentes responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiba en su domicilio establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad así

como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se requieran.

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

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

Los contribuyentes y responsables solidarios deben comprobar haber cumplido con las disposiciones fiscales, para ello, normalmente se auxilian de un Contador y es aquí donde empiezan los problemas, ya que es este el encargado del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables directos, si estos no lo hacen, la responsabilidad de llevar la contabilidad que a cargo del tercero relacionado con los contribuyentes en ese caso el Contador.

Al respecto un destacado jurista en la materia, define la responsabilidad de la SHCP de la manera textual siguiente:

“Los objetivos de la SHCP son, verificar que los contribuyentes o responsables solidarios cumplan con las disposiciones fiscales si no lo han hecho las autoridades hacendarias pueden realizar tres acciones.

1.determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que procedan. A estos créditos o contribuciones deben sumarse los recargos, actualizaciones, multas, sanciones, factor inflacionario y demás cantidades que procedan, lo que lleva en la practica a que, cantidades pequeñas, en un año sean muy elevadas y desproporcionadas, y son las exigibles por el fisco federal.

2. Comprobar si existe o no la comisión de delitos fiscales. El temor de todo contribuyente y la aparente amenaza de nefastos Servidores Públicos, es que a primera vista lo espanten con que "posiblemente" se ha cometido un delito fiscal, y que "para arreglarlo" tenga que ponerse a tono con los visitadores, de cualquier modo, es el comienzo de la pesadilla.

3. Proporcionar información a otras autoridades fiscales. Información de un contribuyente que va a otras oficinas para los efectos legales que procedan"³³

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

La frase de requerimiento a los contribuyentes, responsables solidarios terceros con ellos relacionados se refiere al Contador Público encargado de llevar la contabilidad del contribuyente, o al Contador que dictamine los estados financieros del contribuyente.

Las personas mencionadas deben exhibir en su domicilio fiscal, establecimiento comercial o en las oficinas de la propia autoridad la contabilidad que se le requiera, así como proporcionar datos, documentos o cualquier otro informe que le requiera la autoridad.

Al requerir informes, las autoridades fiscales pueden citar al Contador e interrogarlo sobre actividades o la contabilidad del contribuyente o que

³³ Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal II. Tercera Edición, Editorial IURE, México 2003, Pág. 170.

proporcione sus papeles de trabajo originales o que explique a las autoridades como llego al resultado final del cálculo de determinadas contribuciones.

O peor aun, que explique sobre los movimientos legales que haya hecho una empresa en determinado periodo. El Contador que se niegue a proporcionar estos datos o informes a la autoridad estará incurriendo en infracciones que pueden ser graves,

Esta disposición faculta a las autoridades hacendarias a visitar a los contribuyentes, a los responsables solidarios de estos e incluso, a visitar a Contadores externos o dictaminadores para la revisión de la contabilidad de determinado contribuyente.

Pero las visitas no solo se refieren a la verificación de la contabilidad, sino de las mercancías o bienes del contribuyentes. En este sentido cualquier persona que tenga relación con el contribuyente, sea transportista, agente y apoderado aduanal, almacenista, depositario proveedor, acreedor, bancos, etcétera, puede ser requerido por las autoridades fiscales.

Como elemento de defensa para los contribuyentes debe tenerse presente el contenido del artículo 114 del Código Fiscal de la Federación que establece:

El delito de funcionarios por practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad competente, pero como en este rubro el contribuyente debe encontrarse debidamente asesorado por un verdadero abogado fiscalista.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se inician con el primer acto que se le notifique al contribuyente.

La anterior disposición es el rubro más importante para la defensa del contribuyente, ya que la notificación de los actos de comprobación de las autoridades fiscales, tienen plazos y estos no pueden prolongarse indefinidamente en el tiempo y el espacio.

Pero la notificación del inicio debe encontrarse debidamente apegada a Derecho para que la misma tenga validez este es el talón de Aquiles de las autoridades fiscales. Para su fortuna la mayoría de contribuyentes y asesores legales no dan importancia a este rubro que puede significar la mejor defensa de los intereses del contribuyente y de los responsables solidarios y aun de los terceros relacionados.

Responsabilidad de los contribuyentes que reciben una visita domiciliaria deben analizarse por separado para una mejor comprensión.

Debe tenerse presente que aun cuando los visitadores fiscales llegan a un domicilio fiscal con todo el imperio de la ley y la majestad de su cargo, empleo o comisión, las autoridades fiscales, en todo momento y lugar, deben respetar las garantías constitucionales que protegen los Derechos de los contribuyentes, ya que la anterior premisa es la que mantiene la cohesión del estado de Derecho.

Si las autoridades fiscales violan las mencionadas disposiciones, los contribuyentes tienen a su favor diversos medios de defensa que pueden proteger sus Derechos, siempre y cuando cumplan tres premisas, una, que tengan la razón y el Derecho, dos, que decidan hacer lo valer, y tres, que lo hagan valer con plena efectividad.

Toda visita fiscal tiene por objeto comprobar si lo manifestado por el contribuyente a las autoridades se ha tenido a la verdad y, además, si él

contribuyente ha cumplido con todas sus obligaciones administrativas fiscales, por ello, entre otros medios de comprobación, las autoridades hacendarias del país tienen la facultad de ordenar el acto de molestia que se traduce en una visita al domicilio fiscal del contribuyente.

La visita fiscal se entiende en primer lugar con el contribuyente, si este no se encuentra se le deja citatorio para que el visitado o su representante legal los esperen al día siguiente. En caso de que no lo hagan, la visita deberá entenderse con la persona que se encuentre en el lugar.

Las autoridades pueden, en el caso descrito al citar al visitado o a su representante, hacer una relación de los sistemas, registros, libros y demás documentos que integren la contabilidad para que el contribuyente los presente o los exhiba a las autoridades. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior si el visitado lo conserva, sin que se requiera para lo anterior nueva orden o ampliación de la orden de visita, debiendo hacer constar los hechos en el acta que levanten.

Están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

La orden de visita debe detallar el lugar o lugares a ser visitados por las autoridades, ahora bien, que sucede si existen determinadas áreas en un domicilio al que se le niega el acceso a los visitantes, o si existen cajas fuertes a los que los visitados niegan la revisión del contenido de esas cajas.

Ante esas situaciones, la autoridad fiscal puede presumir que se quiere ocultar información y ejercerá sus facultades de punición, como recoger la documentación del domicilio del contribuyente para llevarlo a sus oficinas, sellar los accesos o

cajas a los que se le niega la entrada, para después solicitar inclusive una orden judicial de cateo, las multas en contra del contribuyente, etc.

El visitado debe analizar cuidadosamente el lugar designado en la orden de visita y en esa condición se encuentra obligado a proporcionar la documentación y el acceso a los lugares y documentos que especifica dicha orden.

Así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La contabilidad de una empresa debe encontrarse en el domicilio fiscal como establece la ley, pero en caso de que el Contador lleve la contabilidad de varias personas en forma externa, una revisión fiscal encontraría no sólo una contabilidad, sino varias de distintos contribuyentes, en ese caso los Contadores no tendrían mas remedio que obedecer lo que diga la orden de visita.

En la practica, las ordenes de visita se limitan a establecer las contribuciones por las que será revisado el contribuyente y con esta orden abierta las autoridades revisan cualquier papel que obre en poder de los contribuyentes.

Los contribuyentes deben permitir a los visitadores la verificación de bienes y mercancías, es decir, la inspección ocular que realicen las autoridades al domicilio del contribuyente. Cabe aclarar que de todo acto que se realice por parte de las autoridades debe asentarse en forma detallada, esto es a lo que se llama la circunstanciación del acta, la narración detallada y especifica de cada paso efectuado por la autoridad

La verificación de documentos es la revisión contable de los movimientos de la empresa. Este ha sido el paso más común hasta ahora realizado en la visita domiciliaria, por ello, los Contadores de la SHCP aducen que cada revisión sé

lleva mucho tiempo, ya que se trata de revisar documento por documento, asiento por asiento, en ocasiones por dos o más ejercicios fiscales, indebidamente por demas, cabe decirlo.

La revolución del siglo XX ha sido la cibernética, es decir, el desarrollo de las computadoras, ahora la revisión de discos, cintas u otro medio procesable de almacenamiento, combinado con movimientos bancarios, debería dar como resultado que las revisiones fiscales que realiza la autoridad hacendaria terminen en semanas y no en años como sucede en la actualidad.

Seguramente la autoridad actuara con mayor eficiencia con la nueva disposición del artículo 46.A del Código Fiscal de la Federación que establece a partir de 1995 que las visitas no podrán ser mayores a nueve meses.

Así pues, el contribuyente debe permitir la verificación en su domicilio, expresa él artículo en comento, de cualquier medio procesable de datos que posea el contribuyente en el lugar visitado.

Si él contribuyente lleva su contabilidad por un sistema electrónico, es decir, por computadoras, y recibe una visita de las autoridades fiscales, se encuentra obligado a poner a disposición de los visitantes el equipo de computo, o sea, los visitantes podrán acceder al sistema del contribuyente, lo podrán manejar por sí mismos.

Las reformas de 1996 pusieron de relieve que la SHCP toma en consideración que existe una revolución tecnológica y los discos ópticos o cualquier otro medio de comunicación puede ser utilizado por el contribuyente, así que mediante reglas de carácter general pueden ser facultados a su utilización por parte de dichos contribuyentes.

La obligación para el visitado de poner a disposición de las autoridades a los operadores del sistema de computo para que las auxilien en el ejercicio de las facultades de comprobación, es bastante desafortunada por varias razones.

El contribuyente puede aducir con razón de que el personal del equipo de computo es bastante especializado y sus honorarios elevados, si los distrae de sus objetivos perderá dinero en su propio perjuicio. Por ello, puede negarse a que el personal especializado enseñe a los visitadores el manejo de un determinado programa. El visitado tiene la obligación de decir las claves de los sistemas pero nada mas, lo anterior con base en el artículo 5 de la Constitución Federal en el sentido de que a nadie se le puede obligar a prestar un trabajo sin la justa retribución.

Debemos considerar que si el personal de la SHCP recibe honorarios elevados, debe encontrarse medianamente capacitado para realizar sus labores con eficiencia y oportunidad defendiendo los intereses del fisco, por ello, las autoridades fiscales deberían confiar en sus propios trabajadores y no en el personal a quien están revisando para fincarle, en su caso, créditos fiscales.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad de los Contribuyentes y procederemos al análisis de la responsabilidad de los Contadores Público que se refiere al mandato y gestión de negocios.

3.2 La Responsabilidad de los Contadores

Para hablar de la responsabilidad civil a que pueden sujetarse los Contadores Públicos y dictaminadores debemos hablar de la gestión de negocios, así como de la prestación de servicios profesionales.

El artículo 1896 del Código Civil establece que “ el que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto de otro, debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio”.

Tal como lo dispone el invocado precepto legal, el Contador debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio.

El jurista Bunster, Alvarado. En su diccionario de Derecho, se refiere a la responsabilidad civil del Contador, de la manera textual siguiente:

“La responsabilidad civil del Contador, es soportar la reacción del ordenamiento jurídico frente al hecho dañoso, o como la consecuencia de la violación del deber jurídico de no dañar a nadie”.³⁴

De la anterior cita se desprende, que si un Contador se encarga de llevar la contabilidad de un contribuyente, se encuentra obligado civilmente a responder de su encargo, sin dañar a nadie.

Referente a la responsabilidad civil del Contador, otro destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

“Si el Contador Público ofrece al público la prestación de sus servicios y reciben una contabilidad de cualquier contribuyente, si no, sé rehusa en forma expresa a llevar dicha contabilidad en él termino de tres días, se entenderá que son mandantes del mandatario ‘contribuyente ‘para los efectos legales que procedan.”³⁵

³⁴ Bunster, Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano, T. I, Pág. 1203.

³⁵ Jenny, Ernest G., Los Fraudes en Contabilidad 5ª. Ed, de la Traducción, Compañía Continental, San Luis Potosí, México, 1995 , Pág. 19.

La anterior cita se desprende que si un Contador se encarga de llevar la contabilidad un contribuyente, se encuentra obligado civilmente a responder de su encargo como mandatario.

El mandato y la gestión de negocios

El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que este le encarga, según lo prevé el artículo 2546 de Código Civil.

El artículo 2547 establece que el contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. El mandato que implica el ejercicio de una profesión se presume aceptado cuando es conferido a personas que ofrecen al público el ejercicio de su profesión, por el solo hecho de que no lo rehúsen dentro de los tres días siguientes

La aceptación puede ser expresa o tacita. Aceptación tacita es todo acto en ejecución del mandato.

Así pues, en materia contable debe entenderse que si un contribuyente encarga a un Contador que revise, lleve su contabilidad y prepare sus declaraciones fiscales, y si este no rehúsa en forma expresa, se entiende que existe un mandato entre el contribuyente y el Contador Público.

La gestión de negocios se ha considerado en parte como el sinónimo del "coyotaje" o la intermediación de los asuntos ante las oficinas públicas, ya que para la gestión de negocios no se exige que el gestor tenga título profesional, lo que ha permitido que cualquier persona con conocimientos en la materia intervenga en la intermediación de los asuntos de los contribuyentes.

Este ha sido el caso de los "coyotes" en materia judicial y para evitar esta situación se ha prohibido expresamente la gestión de negocios en materia de litigio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Este tribunal exige que las personas que litiguen ante las salas sean Licenciados en Derecho para protección de los clientes y procurar que estos estén adecuadamente representados, situación que no es posible afirmar con un gestor.

Sucede en el caso de los Contadores a los que se exige que demuestren tener título profesional expedido por la Secretaría de Educación Pública, lo que avala los estudios contables y la presunción de los conocimientos de estos profesionistas.

Por ello, los contribuyentes deberán conocer y exigir los títulos profesionales adecuados a las personas que contrataran para que estas le proporcionen la asesoría contable y jurídica mas adecuada a la defensa de sus intereses.

La prestación de servicios profesionales puede establecerse mediante un contrato entre las partes, es decir, el contribuyente contrata los servicios profesionales de un Contador a efecto de que este lleve su contabilidad y cumpla sus obligaciones formales, como elaborar y presentar las declaraciones del contribuyente, avisos que requieran, etc.

El contrato de presentación de servicios profesionales regula la responsabilidad entre las partes en materia civil y administrativa y, en su caso, puede llegar a deslindar la responsabilidad penal. Este es un instrumento pocas veces es usado en la practica fiscal entre contribuyentes y Contadores.

Lo anterior puede proceder en forma plena si existe un contrato de prestación de servicios entre el contribuyente y el Contador público, en el que se establezca

con exactitud que los profesionistas se comprometen a asesorarlo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el cálculo de sus contribuciones si las hay, cumplir con las obligaciones formales existentes, y más aun, si se establecen en forma escrita los mecanismos a que puede recurrir el contribuyente para realizar sus operaciones.

En los casos descritos podríamos decir que si pueden existir elementos para que el contribuyente haga responsable civilmente a sus asesores fiscales, en este caso, los Contadores Públicos por cualquier merma a su patrimonio que sufran si la SHCP determina que existieron omisiones para ello.

En caso de no existir contrato de presentación de servicios, se estará a las reglas del Código Civil que regulan las obligaciones cuando se preste un servicio sin existir contrato, por la responsabilidad continua.

En el caso de Contadores Públicos internos que dependen directamente de la empresa o del contribuyente como Persona Física, las responsabilidades de los Contadores se diluyen al ser empleados sujetos a la obediencia jerárquica de los empleadores.

Para regular los honorarios por la prestación de un servicio profesional, como sería el caso de los Contadores, se puede fijar entre el contribuyente y aquellos, de común acuerdo, la debida retribución por la prestación de los servicios contables que se requieran.

Los que sin tener título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio exija la ley el título profesional, como sería el caso de Contadores Públicos que dictaminen estados financieros, no tendrán Derecho a cobrar los honorarios por los servicios profesionales que hayan prestado. Además, incurrirán en el delito correspondiente.

El que presente sus servicios profesionales solo es responsable, hacia las personas que sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

El jurista Galindo Garfias, Ignacio. En su diccionario define la Impericia de la manera textual siguiente:

"Impericia es la imputación personal de responsabilidad, la falta de observación, atención, cuidado o vigilancia, en la doctrina jurídica se liga al concepto de cuasi delito, por ser un estado intermedio entre el dolo y el caso fortuito, pues mientras que en el dolo existe previsión efectiva y, por consiguiente, conciencia del resultado, en la culpa hay tan solo posibilidad de previsión y en el caso fortuito, ni previsión ni previsibilidad".³⁶

El dolo debemos entenderlo como

El concepto de acto ilícito, significa que sea realizada una conducta dolosa o culposa. Es decir, que la gente ha obrado con la intención de causar el daño o este se ha producido por imprudencia, inadvertencia, falta de atención o de cuidado, o impericia.

Referente al dolo, otro destacado estudioso de la materia expresa lo siguiente:

"El dolo es la voluntad, apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta descrita en los tipos de delito que requieren esa forma de referencia psicológica del sujeto a su hecho. Podrá percibirse que este conocimiento recae, en el primer lugar, sobre hechos. Cabe destacar que el conocimiento, así

³⁶ Galindo Garfias, Ignacio, voz "Responsabilidad Civil", Diccionario Jurídico Mexicano, t. IV, 4ª. Ed., Porrúa, México, 1991, Pág. 2827.

caracterizado, del significado del hecho en cuanto a tal, siempre a de ser efectivo y no solo posible ".³⁷

De la anterior cita se desprende, que el dolo es la ilicitud de la conducta es el dato característico de la irresponsabilidad. El daño causado sin justificación alguna, es decir violando los principios del orden y la justicia en los que sustenta la convivencia social.

El artículo 1830 del Código Civil a definido el concepto de ilicitud al expresar es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o las buenas costumbres.

Para que proceda la reparación del daño se requiere la prueba que el demandante ha obrado ilícitamente, sin Derecho, por dolo o culpa.

El segundo elemento de la responsabilidad civil es el daño o menos cabo que sufre una persona en su patrimonio.

El daño reparable comprende también la privación de cualquier ganancia lícita que se podría haber obtenido por el cumplimiento de obligaciones.

El artículo 915 del Código Civil expresa la reparación del daño debe consistir a la elección del ofendido en el restablecimiento de la situación de lo anterior, cuando ello sea posible, o en el pago de daños y perjuicios.

En resumen, si el contribuyente encarga a un Contador Público para que este lleve la contabilidad de sus negocios o sus ingresos y gastos como Persona Física, que se presume posee conocimientos contables y fiscales por encima del promedio, para que cumpla con las obligaciones del contribuyente existe la posibilidad de que nazca la responsabilidad civil.

³⁷ Moreno Hernández, Moisés, Diccionario Jurídico Mexicano, t. I. Pág. 791.

Si la SHCP en ejercicio de sus facultades de revisión encuentra irregularidades en la contabilidad del contribuyente y determina un crédito fiscal cuantificado con multas, recargos y sanciones, y el factor inflacionario, el contribuyente debe cubrir este crédito sin lugar a dudas.

Si el contribuyente fue procesado penalmente y la SHCP tomo como prueba de la posible comisión del ilícito los resultados contables y la declaración del ejercicio fiscal, y se demostró el dolo, negligencia o impericia del Contador, existe elementos para la procedencia de la reparación del daño moral, que mayor afectación a la reputación del daño de una persona puede existir si esta es condenada por la posible comisión delictiva.

El delito de fraude implica el abuso de confianza y es un delito infamante que causa descrédito en la reputación de la persona que cometió el ilícito mencionado.

El defraudador traiciona la confianza del erario federal afectando al interés público, por ello sufre una disminución en sus Derechos.

Si esa pena capital la sufre el contribuyente por hechos atribuibles y demostrados, que son responsabilidad del mandante, en este caso, el Contador Público, existe una gran posibilidad de que el afectado reciba esa indemnización por daños morales que sufrió su persona, ya que los antecedentes penales lo acompañaran a su tumba y más allá aun, en el recuerdo de sus conocidos y enemigos que siempre lo recordaran como delincuente.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad de los Contadores y procederemos al análisis de la responsabilidad de los Contadores Registrados, que se refiere a los errores aritméticos que son casi siempre atribuibles a los Contadores, ya que un contribuyente normal debe acudir a este tipo de profesionistas para que sean quienes calculen las contribuciones a pagar.

3.3 RESPONSABILIDAD PARA LOS CONTADORES REGISTRADOS

Las facultades de comprobación de la SHCP se prevén en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que faculta a la autoridad a requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, entre los que se encuentran los Contadores, para que estos exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las autoridades, la contabilidad o que proporcionen los datos u otros documentos o informes que se les requieran.

La fracción III del artículo en comento establece que las autoridades fiscales tienen facultades para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La primera sanción administrativa en que pueden incurrir los Contadores deriva del artículo 44, segundo párrafo, que establece:

“Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad”³⁸

De la anterior cita se desprende, que esta es una sanción, incluso si la contabilidad se encuentra en manos de terceros relacionados con el contribuyente, como sería el caso del Contador.

Además de la primera sanción, que sería el aseguramiento o secuestro de esa contabilidad, la SHCP puede imponer la sanción administrativa más común al Contador que no acate las disposiciones fiscales, esto es, la imposición de multas.

³⁸ Valdés Villarreal, Miguel, “La Justicia en las Contribuciones”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año III, noviembre 1990 Pág. 95.

Con respecto a una multa Acosta Romero Miguel la define de la manera siguiente:

"pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero ". La multa fiscal es la, pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal."³⁹

Tal como se señala en la anterior transcripción, la multa consiste en el pago al Estado de una cantidad de dinero.

El Código Fiscal de la Federación, expresa que el monto de las multas debe establecerse entre un mínimo y un máximo, fundando y motivando la aplicación de las mismas. Esta determinación de multas por infracción a las disposiciones fiscales se hará en forma independiente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demas accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales, si se llega a incurrir en una responsabilidad penal.

El jurista Montes de Oca, Santiago: señala una disposición que prevé una infracción en la que evidentemente la responsabilidad recae sobre los Contadores, se encuentra en él artículo 78 del Código Fiscal de la Federación, que expresa:

"Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20 al 25 por ciento de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la

³⁹ Acosta Romero, Miguel, Teoría general del Derecho administrativo, 9ª, Ed, Porrúa, México, 1990, Pág. 265.

diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.⁴⁰

Tal como se señala en la anterior transcripción, Los errores aritméticos son casi siempre atribuibles a los Contadores, ya que un contribuyente normal debe acudir a este tipo de profesionistas para que sean quienes calculen las contribuciones a pagar, en su caso, de las contribuciones de sus clientes.

Ahora bien, en caso de existir errores aritméticos, en su mayoría deben ser atribuidos a los Contadores, por ello, cabría preguntarse, las multas por quienes deben ser cubiertas, por los Contadores o los contribuyentes.

En estricto sentido de justicia, quienes deberían pagar este tipo de multas deben ser los Contadores, ya que si los errores provienen de ellos y son los peritos en contabilidad que indican a los contribuyentes los resultados finales de las declaraciones y en la mayoría de los casos los contribuyentes se limitan a firmarlas, la responsabilidad profesional incide en ellos.

En la practica las multas van dirigidas a los contribuyentes aunque los errores de los Contadores pueden dar lugar a sanciones más severas, el cumplimiento se exige al Contador.

En sentido ético, las multas deberían ser cubiertas por los Contadores, pero en sentido jurídico existe la responsabilidad civil.

Las infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad y los comprobantes del mismo, así como sus sanciones, se encuentran establecidas en los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁰ Montes de Oca, Santiago, voz "Dictamen", Diccionario Jurídico Mexicano, 1a, ed, t, II, Porrúa, México, 1991, Pág. 1135.

Las infracciones relacionadas con la contabilidad que sean descubiertas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, de conformidad con los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación, son las siguientes.

1. No llevar contabilidad.
Sanción, \$ 230.00 a \$ 2,298.00.
2. 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.
Sanción, \$ 49.00 a \$ 1,149.00.
3. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su reglamento señalen, llevarla en lugares distintos a los señalados en las disposiciones mencionadas.
Sanción, \$ 49.00 a \$ 1,149.00.
4. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.
Sanción, \$ 49.00 a \$ 919.00.
5. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
Sanción, \$ 140.00 a \$ 1,838.00.
6. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando las disposiciones Fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.
Sanción, \$ 5,000.00 a \$ 30,000.00 En caso de reincidencia, la sanción consistirá en clausura preventiva del Establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a 15 días.

7. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice La SHCP, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

Sanción, \$ 460.00 a \$ 2'298,000.00.

La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

8. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien o use el servicio correspondiente.

Sanción, \$ 5,000.00 a \$ 30,000.00. Existe reincidencia, como en el punto 7.

9. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad a lo previsto en el artículo 32, A del Código Fiscal de la Federación, o no presentar dicho dictamen dentro del termino previsto por las leyes fiscales.

Sanción, \$ 4,000.00 a \$ 40,000.00.

10. No cumplir los requisitos señalados por los artículos 24, fracción I, y 140, fracción IV, de la LISR y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

Sanción, \$ 150.00 a \$ 2,500.00 y, en su caso, la misma sanción que el punto anterior.

11. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

Sanción, \$ 100.00 a \$ 2,000.00.

12. No registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las maquinas registradoras de comprobación fiscal o en los equipos

electrónicos de registro fiscal autorizados distintos a estas, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

Sanción, \$ 2,000.00 a \$ 10,000.00.

13. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Sanción, \$ 500.00 a \$ 1,500.00.

La procedencia de las sanciones administrativas para los Contadores Públicos, dependerá si son internos o externos.

Si los Contadores Públicos encargados de llevar la contabilidad del contribuyente son internos, las multas se dirigirán contra el contribuyente, este podrá sancionar con el despido al Contador en determinados casos.

Pero si el Contador Público es externo, la autoridad hacendaria puede requerirlo para que facilite las facultades de revisión de las autoridades y la realización de cualquiera de las conductas anotadas en líneas precedentes, puede dar lugar a la imposición de las sanciones descritas.

En este caso, la sanción se dirigirá en contra del tercero relacionado con el contribuyente que no facilito las facultades de comprobación de la SHCP y, en este caso, serian los Contadores Públicos externos los que se harían acreedores a las sanciones descritas.

Cabe expresar que los terceros relacionados con los contribuyentes, como serian los Contadores, solo en casos muy especiales se harían merecedores a las sanciones administrativas, ya que la responsabilidad mayor en casi todos los casos recae sobre los contribuyentes o sus responsables solidarios.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Así pues, el destino de las multas, consideradas como contribuciones, debe ser para recompensar al personal hacendario por una mayor recaudación, se ajuste este o no al Derecho, lo que importa es aumentar la recaudación. Los sueldos del personal de la SHCP son incrementados gracias a estos fondos de productividad. Esta bien que se recaude vía imposición de multas, el destino es el problema.

Pagar mas al personal exactor no es el destino constitucional de las contribuciones que deben destinarse al gasto público, y menos en un tiempo en que se pide a la población que continúe sus sacrificios por la devaluación y la errónea administración.

Si consideramos que el cumplimiento de Estado debe tender al interés general, este jamás puede ser para premiar al personal hacendario, máxime que este recibe un sueldo, así que se premia en demasía el trabajo que debe ser normal en agravio de la población.

Las defensas de los particulares se logran en la medida en que la población tome conciencia de sus Derechos y decida defenderlos por vías legales.

Ya hemos visto que el Contador Público puede dictaminar estados financieros, requiere de registro y permiso de la SHCP, por ello, el dictaminador, como lo llamaremos para efectos prácticos, se ha convertido en un profesionista especializado en materia contable.

Pero esta misma especialización lo ha llevado a tener una mayor responsabiliza en los procedimientos administrativos y penales, ya que su dictamen es un aval de los estados financieros del contribuyente, de ahí que al existir discrepancias en los mismos, la responsabilidad que se le puede fincar a este profesionista es mayor que cualquier otra.

El dictamen es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte o profesión o actividad, en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen del análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación: establece que los hechos afirmados por Contadores Públicos en dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes, o de operaciones de enajenación de acciones que realice, o en la declaratoria formulada sobre devolución de saldos a favor del IVA o en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales se presumirán ciertos siempre que se reúnan determinados requisitos. Pero los dictámenes admiten prueba en contrario.

Un dictamen, en su párrafo final, en la mayoría de las veces expresa.

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan RAZONABLEMENTE la situación financiera del contribuyente.

Una opinión de Contadores, lo anterior significa que una auditoria NO NECESARIAMENTE implica una revisión total de la documentación del contribuyente. De ahí que existan normas aceptadas por la profesión para la revisión del contribuyente.

Por desgracia para los Contadores, la ley no distingue ni hace excepciones de dictamen, es un aval de la declaración del contribuyente y esta opinión de experto es total, es decir, no se acepta que la revisión se pueda hacer en una parte de la documentación del contribuyente y en otra no, y menos aun, de que no exista responsabilidad legal por la situación anterior.

La palabra razonablemente no tiene significado legal, en caso de existir un delito, las personas que firmaron la declaración y el dictamen, tienen, en su caso, responsabilidad por la comisión del mismo.

Los dictámenes deben reunir los siguientes requisitos.

- a) Que el Contador Público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales.
- b) Que el dictamen se formule de conformidad con las disposiciones del reglamento del Código Fiscal de la Federación, y de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador,
- c) Que el Contador emita, junto con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se señale bajo protesta de decir verdad que se cumplan con los requisitos previstos en el reglamento.

La responsabilidad penal del dictaminador se deriva del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que expresa:

Si hubiera reincidencia o el Contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

En estos casos se manda inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, Federación de Colegios profesionales, a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

Para la procedencia de la acción penal en contra del dictaminador, puede darse cualquiera de los siguientes supuestos.

1. Que hubiere reincidencia. Esta reincidencia debe entenderse del contribuyente en un delito fiscal y que la nueva conducta delictiva intervenga el dictaminador al presentar su dictamen.
2. Si el Contador hubiera participado en la comisión de un delito fiscal. Es decir, que el dictamen presentado por el contribuyente sea parte de las probanzas del proceso y si el juez dicta sentencia condenatoria entonces tendremos que el dictaminador ha participado en la comisión delictiva.

En el caso de una participación delictiva por el dictaminador la autoridad procederá a la cancelación inmediata del registro de este como lo prevé el Código Fiscal de la Federación.

Pero antes de proceder a esta sanción, deberá comprobarse de manera plena la participación del dictaminador, en el caso, por medio de una sentencia ejecutoria dictada por autoridad judicial que demuestre la participación o coautoría del Contador que dictamino a la empresa evasora.

Para que proceda la sentencia condenatoria contra un dictaminador deberán probarse dos cosas. El nexo causal delictivo en la comisión del ilícito y el dolo del Contador al presentar el dictamen, solo con estos elementos se demostrara en forma fehaciente la culpabilidad y aplicación en justicia de la sentencia condenatoria.

El nexo causal delictivo entre dictaminador y contribuyente, al que se compruebe el fraude fiscal, se da en la función del beneficio indebido traducido en

un aumento en el patrimonio de los delincuentes y en contrapartida en la disminución de los ingresos del erario federal.

El dolo, sería el conocimiento del dictaminador de que los movimientos y maquinaciones del defraudador tenía la función de causar el daño pecuniario que se tradujo en la comisión delictiva que agravia al fisco.

Los fundamentos legales que tiene la SHCP para proceder penalmente en contra de ellos son los siguientes.

La expresión de que los dictámenes se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, es la que fundamenta las revisiones de la SHCP de los dictámenes.

Se presume la buena fe y la veracidad de los datos contenidos en los dictámenes, pero estos no se toman como ciertos, así que en caso de existir discrepancia entre lo manifestado y la realidad, los mismos hacen prueba plena de la mala fe de los contribuyentes y también de los dictaminadores.

Las sanciones contra estos últimos son la suspensión y cancelación del permiso y registro para dictaminar, como resultado de la querrela penal en su contra, en ambos casos el descrédito del dictaminador redundará en una merma a su prestigio y su buen nombre.

Las pruebas en contrario son aquellas en las que puede basarse la autoridad fiscal para demostrar la mala fe o la falsedad de los hechos afirmados por el dictaminador, mismas que forman parte del proceso penal en que fácilmente puede ser involucrado el dictaminador.

Por lo cual, las interpretaciones u opiniones de los peritos contenidas en los dictámenes no tiene obligatoriedad para las autoridades fiscales, el parecer o criterio de un perito puede ser falible o enfocado a proteger los intereses de su cliente, el contribuyente que se dictamino, y que le pago sus servicios, por ello se presume cierta parcialidad en esa interpretación u opinión del dictaminador.

Así pues, las autoridades fiscales no se encuentran obligadas a aceptar como ciertos los dictámenes fiscales por ello proceden la revisión de los mismos. Si se encuentra una conducta delictiva, la opinión e interpretación del perito hará prueba plena en contra del contribuyente y del mismo perito contable que es el dictaminador.

Tan no se encuentran obligadas las autoridades fiscales a aceptar como ciertos los dictámenes fiscales, que las autoridades tienen expeditas sus facultades de comprobación de las declaraciones de los contribuyentes, es decir, verifica el contenido de los dictámenes y los demás documentos que haya presentado el contribuyente y que fueron el soporte de la emisión del dictamen.

Las autoridades hacendarias pueden revisar los documentos no solo de los contribuyentes, si no de los responsables solidarios a efecto de allegarse pruebas que demuestren de forma cierta e indubitable que existen discrepancias entre lo manifestado y la realidad y que se ha causado un agravio al fisco federal.

El resultado final que buscan las autoridades fiscales es la existencia de una merma al erario federal, para ello puede revisar en forma previa o simultanea a los contribuyentes o sus responsables solidarios. Si se demuestra que existe daño al fisco federal, derivado de la presentación del dictamen contable emitido por un perito en la materia, las consecuencias para este pueden ser graves.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad de los Contadores Públicos Registrados y procederemos al análisis de la responsabilidad de los Asesores Fiscales, que a través de sus conocimientos encuentren la mejor manera de resolver nuestros problemas y dentro del marco de la legalidad.

3.4 RESPONSABILIDAD DE LOS ASESORES FISCALES

En principio toda prestación de servicios profesionales, sugiere un previo acuerdo de voluntades, en donde se determinen: el objeto, los tiempos y los plazos, las formas, el monto de los honorarios etc. y además que el contrato o convenio se rija por las normas del Derecho.

Lo más importante de dicho acuerdo, sin duda alguna, será lo concerniente al objeto del contrato, el cual, describe en qué consistirá el trabajo del profesionista o asesor. Con estas premisas dirijamos nuestra atención al trabajo que desarrolla el "asesor", sea de Contador o de abogado, para precisar las causas por las que pueda considerarse la posibilidad de responsabilidad penal o civil y también habrá que definir en que casos el trabajo profesional queda exento de cualquier intimidación, restricción, pena o castigo.

Por otro lado, es importante desentrañar el contenido de la ley reglamentaria del artículo 5 constitucional, que a la letra reza:

"Los delitos que cometan los profesionistas en el ejercicio de su profesión, serán castigados por las autoridades competentes con arreglo en el código penal.⁴¹ "

⁴¹ Ley reglamentaria del artículo 5 constitucional. Artículo 61.

“Los profesionistas serán civilmente responsables de las contravenciones que cometan en el desempeño de trabajos profesionales”⁴²

De acuerdo al texto anterior de la cita, esta responsabilidad se tipifica en el ámbito penal como delito y en el civil como incumplimiento de obligaciones.

Para ir construyendo los conceptos requeridos, analizamos en primer lugar la Ley de Profesiones en el Distrito Federal, donde encontramos el concepto del Ejercicio Profesional

Se entiende por Ejercicio Profesional, para los efectos de esta ley, la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto, o la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión, aunque solo se trate de simple consulta o la ostentación del carácter del profesionista por medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o de cualquier otro modo. No se reputará ejercicio profesional cualquier acto realizado en los casos graves con propósitos de auxilio inmediato.

Así tenemos que: profesionista es la persona que ejerce su profesión; profesión es el empleo, facultad u oficio que alguien ejerce y por la que percibe un sueldo; profesional es la persona que ejerce su profesión con relevante capacidad. Por responsabilidad se entiende: calidad de responsable, deuda, obligación de reparar, por sí o por otro.

El profesionista presta su trabajo en diversas formas, ya sea en el sector público o privado, de manera independiente, asociado o como más le convenga, es sujeto de Derechos y obligaciones; la esfera de sus Derechos inicia con la libertad que tiene para decidir libremente a quién y cómo quiere ejercer su

⁴² Ley reglamentaria del artículo 5 constitucional. Artículo 71.

profesión, la de sus obligaciones le constriñe al cumplimiento de lo pactado con la persona a la que le presta sus servicios.

Estas libertades y obligaciones las conocemos a partir del Artículo 5° de la Constitución, que a la letra reza:

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los Derechos de terceros, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los Derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial."⁴³

Al respecto, la revista mexicana de estrategias fiscales sostiene lo siguiente:

"Para el Contador Público el ejercicio profesional representa el cumplimiento de un deber (con el cliente) y el ejercicio de un Derecho (el de su profesión); existe un compromiso con sus clientes en los términos pactados en el contrato de prestación de servicios profesionales que haya celebrado, o en su caso, a lo convenido, quedando obligado a la prestación eficiente de sus servicios y teniendo el Derecho de cobrar sus deberes y obligaciones entre quien presta y recibe el servicio profesional"⁴⁴

De acuerdo al texto anterior, nadie contrata a un asesor para que lo perjudique, sino que para que a través de sus conocimientos encuentre la mejor manera de resolver sus problemas y dentro del marco de la legalidad, pague en la medida justa sus impuestos y se evite problemas con el fisco.

⁴³ Artículo 5° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴⁴ La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales. Año 6 Número 64 Febrero 2004 México.

El ejercicio profesional, en principio, es el ejercicio de un Derecho constitucional plenamente reconocido por el Artículo 5° y Respaldado por las Leyes Reglamentadas a las Profesiones, pero adquiere la connotación delictiva cuando partiendo del elemento subjetivo de la intención del profesionista, se actúa con dolo en el trabajo que se realiza.

En el Derecho Fiscal podríamos ejemplificar. Si bajo la asesoría y respaldo del profesionista se altera la contabilidad para lograr un beneficio indebido, se acude a la simulación de actos, de documentos u otras circunstancias y si, además se causa un perjuicio económico al fisco, las consecuencias podrían ser incluso la violación al Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo y como se dijo al principio de este escrito, la regla general es que el servidor profesional sea recto y eficiente, la excepción, que sea doloso; por ello salvo en casos de mala conducta, el profesionista debe desempeñarse con absoluta libertad y no intimidarse ante instrucciones que pretendan restringir su desempeño, no puede sancionarse un delito, si no es mediante una ley.

Estimamos suficiente lo expresado respecto a responsabilidad de los Asesores fiscales, y procederemos al análisis de la responsabilidad civil, penal, encontrándose íntimamente relacionada con las infracciones y los delitos fiscales, que es el comentario de nuestro siguiente capítulo.

CAPÍTULO CUARTO

COMENTARIO DE INFRACCIONES Y PENAS, DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS FISCALES.

4.1 COMENTARIOS

No sólo para los estudiosos del Derecho Fiscal, sino para casi todo contribuyente y aún para quienes en alguna forma se encuentran relacionados con éstos, es de gran interés el conocimiento del Derecho Fiscal, pues frecuentemente, y sin que exista responsabilidad directa, se puede ser involucrado en las molestias que trae aparejada la investigación de un ilícito de esta naturaleza. Este comentario no pretende ser exhaustivo de la materia que se apunta, cumple sólo el propósito de hacer algunas reflexiones que no están de más para todas las personas a que se alude en el inicio de este párrafo; asimismo, se ha originado en el deseo de proporcionar ciertas orientaciones para quienes reiteradamente recurren al profesional de esta área del conocimiento jurídico en busca de la misma.

La Responsabilidad en la materia fiscal, encontrándose íntimamente relacionada con las infracciones y los delitos fiscales.

Nos parece que los autores, lo hacen atingentemente, pero para ser más preciso al respecto y con el propósito de generalizar, preferimos decir que la responsabilidad es la obligación que tienen ciertas entidades de hacer frente a las consecuencias de una circunstancia o conducta debidamente tipificada por la ley, que les es atribuible.

Este concepto tiene la particularidad de que se ajusta tanto al campo del Derecho Penal como al de cualquier otro, y en este comentario consideramos prudente buscar mayor amplitud de criterio. Por otra parte, este concepto no necesariamente hace referencia a actos, o sea que no implica voluntad de parte del responsable para lo que sea; puede tratarse de una situación que la ley prevea; esto último es frecuente; recuérdese, por ejemplo, el caso en que un dueño de un animal debe pagar los destrozos que dicha bestia cause en un sembradío ajeno, o el del padre que debe responder por la conducta de su hijo incapaz.

Esta circunstancia siempre ha sido observada por el Derecho; en el Derecho romano encontramos que el *pater familias* era responsable de la conducta de sus esclavos y de otros.

En la materia fiscal la responsabilidad no sólo es de pagar contribuciones, sino de cumplir otras obligaciones que la ley impone, como la de llevar una contabilidad ajustada a las leyes de la materia; en caso de determinación presuntiva, la de colaborar con el fisco para proporcionar elementos, aunque no sea sujeto pasivo; en otros casos, la de retener y enterar contribuciones de terceros, etcétera; es decir, implica obligaciones de las genéricamente calificadas de civiles, pero también otras calificadas de penales.

Con el propósito de establecer la diferencia entre los dos tipos de responsabilidades comentaremos las diferencias principales entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

En el Derecho Civil no hay pena o sanción represiva, sino únicamente la reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio, en el Derecho Penal,

no sólo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.

En el Derecho Civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, y ni siquiera debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son lícitos. Por el contrario, en el Derecho Penal sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

En la responsabilidad penal el daño que el Derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo, y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél, parte de la colectividad.

La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patrones, representantes, etcétera. Esta ha sido considerada por algunos autores la diferencia esencial o más saliente, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

Responsables fiscales, debe entenderse por responsable fiscal toda entidad a la que la ley señala una obligación.

Esta obligación puede ser de variada índole; de ahí que los responsables fiscales también son de diversa índole; Algunos serán sujetos pasivos, otros serán

entidades que se coloquen en la circunstancia que la ley prevea, sin que su responsabilidad sea de un sujeto pasivo.

También de lo dicho se sigue que no es necesario que exista la personalidad para que haya responsabilidad en esta materia; más de una vez nos encontraremos que es suficiente la presencia de un patrimonio afectación para que la responsabilidad se impute al mismo.

Aquí la imputación tiene el sentido de integración al patrimonio y no de adjudicación a una persona.

Para lo anterior, es necesario que se defina el patrimonio en el sentido que debe dársele en la materia fiscal. En nuestra materia es de interés que se defina el patrimonio como conjunto de bienes y obligaciones, organizados recíprocamente para un fin determinado.

La capacidad en materia fiscal, también íntimamente ligado con el estudio de la responsabilidad en nuestra materia, se encuentra el de la capacidad necesaria para ser responsable fiscal y aún para ser sujeto pasivo de contribuciones.

Es conocido de todos los estudiosos del Derecho Fiscal que la capacidad necesaria para ser sujeto pasivo del impuesto es la "tributaria" que es una circunstancia derivada de la realización del hecho generador.

Mucho se discute acerca de este tópico; pero tomando en cuenta nuestro Derecho y, a pesar de las reiteradas declaraciones iniciales de nuestras leyes fiscales (Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del

Impuesto al Activo, etcétera), nos encontramos que no es necesario ser persona Física o Moral para ser sujeto pasivo del impuesto, pues se acepta como tal el patrimonio afectación.

A mayor abundamiento recuérdese al respecto, que cuando se formula la división de los impuestos, se incluye en la misma los impuestos reales, que son aquellos que afectan los bienes, sin importar quién sea su dueño, y si éste existe o no; lo que nos induce a pensar que no es necesario ser el titular de tales bienes para que nazca la obligación de pagar esos impuestos.

El contenido de la responsabilidad fiscal es una obligación, tomando en cuenta la variedad de los objetos de las obligaciones, habrá que preguntarse si en la materia fiscal se dan las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer, como en cualquiera otra.

Por supuesto que sí se dan; el responsable fiscal puede ser un sujeto pasivo o puede ser otra entidad; entonces, la obligación es no sólo la de pagar la contribución, sino tal vez la de hacer una retención, o un entero del impuesto a cargo de un tercero; o bien, la de llevar una contabilidad relativa a obligaciones fiscales propias o extrañas, o la de no realizar ciertas conductas.

Las obligaciones derivadas de la responsabilidad fiscal pueden ser de dar o entregar al fisco las cantidades que representan los créditos fiscales; de hacer, o cumplir aquellos actos o conductas tipificadas por el texto legal; o de no hacer, o permitir que se lleven a cabo ciertos actos. La ley será la medida de las obligaciones fiscales en cada caso.

Se dice que el Derecho Penal es la rama del Derecho Público integrada por las leyes que tipifican la conducta ilícita de las personas, establecen las consecuencias jurídicas de ellas derivadas, y el procedimiento y órganos estatales

para la aplicación de las penas que amerita dicha conducta.

Conviene aclarar que este concepto se apoya en un criterio tradicional genérico que tienen los estudiosos del Derecho Penal.

El criterio anterior va cediendo su lugar a otro para definir esta rama jurídica como un Derecho rehabilitador o de readaptación de los sujetos de la conducta calificada de ilícita.

La ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos. Es bien sabido que la ilicitud es la contradicción al Derecho. La expresión "ilicitud" implica la existencia de algo no permitido, o contrario a lo jurídico.

Así encontramos que la ilicitud se da en todos los campos de la ley; pues en todos pueden darse infracciones o delitos. En cada campo del Derecho, la ilicitud trae aparejados distintos efectos.

Desde luego si la ilicitud es la contradicción con el Derecho, y siendo el Derecho el instrumento de que se vale el estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al estado punir a los responsables de esa contradicción. Esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la ley que haya llevado a cabo el responsable.

Por lo anterior, la pena por la ilicitud será diversa, según se trate de una infracción o la misma implique delito.

Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión; ambos punibles.

En la materia que interesa a este desarrollo es muy frecuente la ilicitud por omisión, que constituyen las infracciones; diríase que estas infracciones cubren la casi totalidad de las violaciones a las leyes respectivas.

En el Derecho Penal Fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento.

El Derecho Penal Fiscal se encuentra contenido en diversas leyes, si bien el Código Fiscal de la Federación es la más importante de todas ellas.

En este Derecho lo más importante es la protección del interés económico del Estado.

Entre el Derecho Penal común y el Derecho Penal Fiscal, encontramos diferencias que conviene hacer notar, mucho se ha discutido sobre si el Derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Penal común. Sobre esto se coincide con aquellos que sostienen que el Derecho Penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: Penar todo acto o hecho contrario a la ley.

Las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario sólo lo apartan del Derecho Penal común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observe son:

El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al Derecho Privado.

El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el Derecho Penal común sólo sanciona hechos delictuosos.

El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las Personas Físicas, como a las Personas Morales; en cambio, el Derecho Penal común sólo a las personas Físicas.

El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio, para el Derecho Penal común el incapaz no es responsable.

El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el Derecho Penal común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos

En el Derecho Penal Tributario, tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio, para el Derecho Penal común, el dolo no se presume.

El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, el Derecho Penal común, tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.

Responsabilidad penal fiscal, Aunque se ha aludido tanto a la responsabilidad civil como a la penal, no nos hemos detenido en el estudio de ésta, por lo que a continuación lo hacemos:

La responsabilidad penal implica que el sujeto de la misma debe sufrir la unión correspondiente y reparar el daño causado.

Esta responsabilidad se da, propiamente hablando, en los delitos, pero también existe en las infracciones, pues ambos, infracción y delito son ilícitos que la provocan.

No me interesa extenderme en ese aspecto, pues la materia fiscal sigue a la penal genérica, salvo algunas excepciones.

Infracciones y delitos fiscales, me interesa reiterar en este punto que nos encontramos en materia de Derecho Fiscal y que, en buena parte, sólo tiene validez en esta disciplina lo que aquí se exprese. **Una infracción**, como el vocablo, se interpreta gramaticalmente (y esto tiene el mismo sentido en Derecho Fiscal): es la violación de una ley.

La expresión "infracción" con gran frecuencia se emplea erróneamente, sobre todo por personas sin conocimientos jurídicos.

El Código Penal para el Distrito Federal en el artículo 7o. define el delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales". Además del manifiesto error de la utilización de la palabra "sancionan", este concepto en la materia fiscal debe depurarse.

Si hemos dicho que la infracción es la violación a una ley, el delito hemos de decir que es una infracción que de acuerdo con el Derecho, amerita una pena corporal.

Habrá que establecer diferencia entre infracción y delito fiscal, además de la que se expresa en las ideas del párrafo anterior:

La infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial.

El mismo Código hace enunciado de las infracciones y de los delitos fiscales y señala en cada caso la pena que los responsables de estos ilícitos han de sufrir.

Las infracciones son las siguientes

- a) Las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79);
- b) Las relacionadas con la obligación del pago de contribuciones, con las declaraciones, con las solicitudes, con los avisos, con los informes y con las constancias (artículo 81);
- c) Las relacionadas con la contabilidad (artículo 83);
- d) Las de instituciones de crédito (artículo 84-A);
- e) Las cometidas por usuarios de servicios Públicos y cuenta habientes de instituciones de crédito (artículo 84-C);
- f) Las cometidas con motivo de cesión de créditos en virtud de contratos de factoraje (artículo 84-E);
- g) Las relacionadas con la facultad comprobatoria del fisco (artículo 85);

- h) Las relativas a la obligación de adherir marbetes a envases de bebidas alcohólicas (artículo 86-A);
- i) Las de funcionarios o empleados Públicos (artículo 87);
- j) Las consideradas de terceros (artículo 89);
- k) Otras comprobadas (artículo 91).

Como se observa, la cita de los artículos del Código Fiscal no es continuada al aludir a las diversas infracciones; los artículos que no aparecen tipificando estas violaciones señalan la multa que en cada caso corresponde.

Los delitos enunciados por el Código son los siguientes:

- a) Encubrimiento (artículo 96);
- b) De funcionarios o empleados Públicos (artículo 97);
- c) Tentativa (artículo 98);
- d) Continuado (artículo 99);
- e) Contrabando (artículo 102);
- f) Asimilados al contrabando (artículo 105);
- g) Defraudación fiscal (artículo 108);
- h) Asimilados a la defraudación fiscal (artículo 109);
- i) Relativos al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110);
- j) Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación (artículo 111);
- k) De depositarios e interventores (artículo 112);
- l) Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales (artículo 113);

- m) Cometidos por servidores Públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías ilegalmente (artículo 114);
- n) Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados (artículo 115); y,
- ñ) Operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas (artículo 115 Bis).

Los ilícitos fiscales se han dividido en simples y calificados. El delito o infracción son calificados cuando en su ejecución han existido agravantes, atenuantes o excluyentes, en caso contrario se consideran simples. Es frecuente hablar de ilícitos calificados sólo cuando en su ejecución mediaron agravantes.

Agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad del delito o de la infracción; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y excluyente la que la elimina.

La calificación de las conductas ilícitas la señala la ley. En materia fiscal, las penas son económicas o de otra naturaleza; si existiesen agravantes, la pena económica sería de mayor cuantía y la corporal sería de mayor duración; si existiesen atenuantes, dichas penas serían menores; y se eliminarían si hubiese excluyentes.

Nuestras leyes marcan ejemplos de las tres calificaciones; así el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala varios casos de atenuantes y de agravantes de infracciones, en tanto que el 73 señala un caso de excluyente.

Por lo que mira a delitos, el artículo 107 del mismo ordenamiento alude al contrabando que llama calificado, o realizado con agravantes.

En esta forma, resulta sencillo saber cuándo se consideran simples los ilícitos fiscales, pues son los no calificados.

Pero existe un problema adicional: se habla de infracciones o de delitos normales, leves y graves. Esta forma de calificar a estas conductas es subjetiva.

Para nosotros, aludiendo a la pena que en cada caso se establece, resulta sencillo saber cuándo la ley considera incluidas las mencionadas violaciones en cada especie.

El artículo 21 Constitucional indica: La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas. Pero si el infractor no pagara la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

La interpretación del citado precepto constitucional ha sido motivo de que sería polémica, algunos autores indican que resulta contraria a la Ley Fundamental la aplicación de las penas económicas o multas que aplica la autoridad fiscal; otros, tratando de hacer extensivo el significado de "autoridad administrativa" a la fiscal, defienden la constitucionalidad de esas penas que aplica el fisco.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación señala que: La aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad fiscal.

Sabido es que las multas, que son penas económicas, las aplica la autoridad fiscal.

El artículo del Código Fiscal parece lógico; pero su contenido, por más que se pretenda justificar, no se ajusta al 21 Constitucional. Es explicable que la doctrina haya querido adecuar el Código Fiscal a la Constitución en este aspecto; se entiende que es indispensable en nuestro sistema jurídico que el fisco tenga la facultad punitiva económica; pero seguramente el constituyente no tuvo el criterio de atribuírsela, y, nos parece que no es lógico que se pretenda aseverar lo que él cuerpo constitucional no contiene, o se interprete el artículo relativo en un sentido que no lo tiene.

Por lo que mira a las penas que según el citado artículo 70 del Código Fiscal de la Federación ha de aplicar la autoridad judicial, cuando se configuren los delitos en este campo, no existe discusión, pues se ajustan al artículo 21 Constitucional.

Responsabilidad penal fiscal de terceros, como en el Derecho Penal común, en el Derecho Penal Fiscal la responsabilidad de los delitos no se circunscribe a sólo su ejecutor, o ejecutor principal, aquí sujeto pasivo, frecuentemente terceros son responsables de estos ilícitos y como tales deben ser reprimidos.

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

1. Concierten la realización del delito,
2. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley,
3. Cometan conjuntamente el delito,

4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo,
5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo,
6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión,
7. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Dentro de los responsables de los delitos se encuentran quienes (Personas Físicas) realizan dichos ilícitos a nombre de Personas Morales.

En el caso previsto habrá que establecer distinción entre la pena económica y la de otra índole. En cuanto a las penas económicas, en estos casos no cabe duda, corresponderán a la Persona Moral, sin eludir a quien a nombre de la misma delinca, en las circunstancias que la ley lo prevea; pero las penas corporales o de índole diversa a la económica se aplicarán a la Persona Física que intervenga en el ilícito.

La prescripción en materia penal fiscal, es la pérdida de la acción de un acusador; en este caso del fisco.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación indica que: La acción penal por los delitos fiscales perseguibles por querrela (asimilados al contrabando; defraudación fiscal; asimilados al de defraudación; en materia de Registro Federal de Contribuyentes; relacionados con declaraciones fiscales; por realización de visitas domiciliarias y embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente; y por operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas) prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años

que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia Federal.

Como se sabe, por prescripción se adquieren Derechos o se libera de obligaciones mediante el transcurso del tiempo, si se satisfacen los demás requisitos que la ley establece.

Nosotros, para efectos de la materia que se trata, hemos de referirnos a la segunda de las prescripciones, o sea a la liberatoria; concretamente diremos desde el punto de vista del ejecutor del ilícito, que se libera de los efectos de su responsabilidad.

Pero la prescripción a que alude el artículo transcrito no es ni adquisitiva ni liberatoria, sino extintiva; esto es, la misma afecta al Derecho del fisco para buscar la persecución y el castigo del delito de que se trate, provocando la desaparición de tal Derecho.

Después de comentar la prescripción en la materia penal fiscal, es indispensable aludir a la caducidad, otra manera de extinción, pero en este caso, de la facultad del fisco de aplicar ciertas penas.

En materia del Derecho Mercantil, la caducidad es la extinción de un Derecho antes de su perfección o de un Derecho "en expectativa", como algunos autores la califican; extinción que se provoca, por no ejercitar o por no perfeccionar oportunamente dicho Derecho.

Así la acción cambiaria del último tenedor de una letra de cambio, contra los obligados en vía de regreso, caduca por no haberla presentado para aceptación o

pago en los términos que fija la ley; por no protestarla oportunamente; por no admitirse la aceptación o el pago de la misma por intervención y, por no ejercitar oportunamente la acción derivada de la misma, después de su protesta. (Artículo 160 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito).

La caducidad en materia penal fiscal se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, Las facultades de las autoridades fiscales, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente en que:

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

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

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

Esta caducidad no concuerda con la del Derecho Mercantil, pues significa la pérdida de la facultad de aplicación de penas.

CONCLUSION

El contenido de la responsabilidad fiscal es una obligación, tomando en cuenta la variedad de los objetos de las obligaciones.

Las obligaciones derivadas de la responsabilidad fiscal pueden ser de dar o entregar al fisco las cantidades que representan los créditos fiscales; de hacer, o cumplir aquellos actos o conductas tipificadas por el texto legal; o de no hacer, o permitir que se lleven a cabo ciertos actos. La ley será la medida de las obligaciones fiscales en cada caso.

La responsabilidad fiscal deriva básicamente de la relación tributaria que se establece entre la autoridad fiscal, en cuanto sujeto activo o titular del Derecho de cobrar una contribución establecida por las leyes fiscales, y el contribuyente, Persona Física o Moral, sobre el cual recae el pago de la contribución en razón de que su actividad económica coincide con la hipótesis abstracta determinada por la ley tributaria, y por ello constituye el sujeto pasivo de la relación tributaria.

La responsabilidad fiscal puede ser clasificada en función de la materia o en razón de los sujetos sobre los cuales recae.

Por lo que la responsabilidad fiscal se divide en principal y accesorias o secundarias, siendo la materia de la primera el pago de la contribución, en tanto que las segundas se subdividen en tres clases de obligaciones hacer, no hacer y tolerar, según que el sujeto responsable deba realizar una conducta activa o pasiva, en el primer caso debería llevar a cabo una acción personal cumpliendo con una obligación establecida por una norma fiscal

En razón de los sujetos la responsabilidad fiscal se clasifica en directa e indirecta o solidaria.

La responsabilidad directa es la que la ley establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente, en tanto que la responsabilidad indirecta es aquella que recae en personas distintas al sujeto pasivo.

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

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

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

Como se ha dicho; la responsabilidad de los sujetos pasivos de la relación tributaria entraña una serie de obligaciones a su cargo, las cuales, cuando no son cumplidas, dan origen a una diversa responsabilidad por incumplimiento, cuya concretación la constituyen en las infracciones fiscales, las cuales lindan con el Derecho Penal.

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

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

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 9ª, Edición, Editorial Porrúa, México, 1990.

AGUILAR HERNÁN David Hechos y Actos Jurídicos en la Doctrina y la Ley, t. II, Buenos Aires, Argentina, 1998.

BARTOLOMÉ A. Florín. Derecho Administrativo, tomo I Segunda Edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.

CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl, Código Penal Anotado, Doceava Edición Porrúa, México, 1987.

CARRASCO IRIARTE Hugo. Derecho Fiscal II. Editorial IURE, S.A. de C.V. Tercera Edición. México, 2003.

CASTELLANOS TENA Fernando, Elementos Elementales de Derecho Penal, Editorial Porrúa, S. A. México, 1988. Vigésimo Quinta Edición.

DÍAZ BRAVO Arturo. Derecho Mercantil, Editorial IURE, S.A. de C. V. México 2002.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, voz "Responsabilidad Civil", Diccionario Jurídico Mexicano, tomo IV, 4ª Editorial, Porrúa, México, 1991.

JENNY, ERNEST G., Los Fraudes en Contabilidad 5ª. Ed, de la Traducción, Compañía Continental, San Luis Potosí, México, 1955.

LARA FLORES, Elías, Primer Curso de Contabilidad, Décima Edición, Trillas, México, 1997.

LASARTE ÁLVAREZ Carlos. Principio de Derecho Civil. Tomo II, Quinta Edición, Editorial Trivium. España. 1993.

MANCERA HERMANOS, Contadores Públicos. Séptima Edición Editorial, Banca y Comercio, S.A. México DF. 1996.

MARGÁIN MANAUTOU Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1991. Décima Edición.

MAGALLÓN IBARRA, Jorge Mario, Instituciones de Derecho Civil, t. VI: El Sistema de las Obligaciones. Primera Parte, México, Porrúa, 1997.

PAVÓN VASCONCELOS Francisco. Derecho Penal Mexicano. Editorial, Porrúa, S.A. México, 1987. Octava Edición.

PORTE PETIT C. Eugéne, Tratado Elemental de Derecho Romano, 9a. Ed. trad. de José Fernández González, Madrid, Editorial Saturnino Calleja.

SÁNCHEZ ROMÁN, Francisco "Estudios de Derecho Civil", Tomo IV, 2Edición, Madrid, 1999.

SANTIAGO DE LA TORRE Adolfo, Terminología del Contador, Octava Edición, Editorial Olgúin, S.A. de C. V. México D. F. 1994.

TREJO CABALLERO Juana. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Vigésima Cuarta Edición, México, 2004.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México. 2004

LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 5 CONSTITUCIONAL. Tercera
Edición, Editorial Porrúa, México. 2003

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES. Décima Quinta
Edición, Editorial Fiscales ISEF, México. 2005

LEY FEDERAL DEL TRABAJO. Quinta Edición, Editorial SISTA, México.
2005

CÓDIGO CIVIL DEL D. F. VIGENTE. Sexta Edición, Editorial SISTA,
México. 2005

OTRAS FUENTES

BUNTER Álvaro, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo. I, 2002

DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, S.A.,
México, D.F., 1980.

INSTITUCIONES, Editorial Bilingüe por M. Ortolán, traducción de Francisco
Pérez de Anaya y Melquíades Pérez Rivas, Buenos Aires, Bibliográfica
Omeba.

ENCICLOPEDIA MICROSOFT® ENCARTA® 99. VOX - Diccionario General de la Lengua Española, © 1997 Biblograf, S.A., Barcelona. Reservados todos los Derechos.

MORENO HERNÁNDEZ, Moisés, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo, I.

MONTES DE OCA, Santiago, voz "Dictamen", Diccionario Jurídico Mexicano, 1a, Editorial, tomo II, Porrúa, México, 1991.

VALDÉS VILLARREAL, Miguel, "La Justicia en las Contribuciones", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año III, Noviembre 1990.

Revista del Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa. México, TFJFA, sugerencia

Revista Mexicana de Estrategias Fiscales. Año 6 Número 64 Febrero 2004 México.