



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA DE CONTADURÍA

**La prueba pericial en
materia de contabilidad y
su análisis para efectos
legales.**

Tesis

Que para obtener el título de:

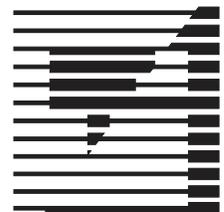
Licenciada en Contaduría

Presenta:

Sayra Ibarra Esquivel

Asesor:

L.C. Roberto Edgardo Aguilar Hernández



Uruapan, Michoacán. 22 de octubre de 2014



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

Al que me ha guiado e iluminado en mi camino y en cada paso que doy, dándome fé y fortaleza para hacer realidad este sueño que no solo es mío, con toda la humildad de mi corazón agradecida con Dios. “Con él todo, nada sin él”.

A mi padre José Javier Ibarra Flores, quien ha sido un pilar y respaldo en mí caminar, brindándome siempre esas palabras de aliento, motivación y superación para ser alguien en la vida, por creer en mí y por regalarme la más valiosa de las herencias, por su ejemplo y dedicación transmitida.

A mi madre Gregoria Esquivel Pacheco, mujer única e incomparable, mil palabras no bastarían para agradecerle su apoyo incondicional y comprensión en los momentos difíciles, por sus palabras de amor y aliento para salir adelante, por forjarme como una mujer de bien.

A mis hermanos Brenda, Javier, Kristell y Kevin, por demostrarme que tengo una familia maravillosa, inspirándome a ser mejor persona cada día, por compartir mis penas y alegrías, pero siempre recibiendo de ellos la palabra de aliento que me dio la fuerza para seguir luchando.

Al C.P.C y M.I. Aguilar Hernández Roberto Edgardo, por fomentar en mí el deseo de culminar con este proyecto de tesis, por el apoyo y conocimiento transmitido, por siempre tener esas palabras de aliento y motivación para mí, mi admiración, respeto y agradecimiento más sincero para usted.

A todas las personas que estuvieron, están y seguirán apoyándome en cada paso que doy, por creer e inspirar en mí ese deseo de triunfo en la vida, por demostrarme que Dios me bendice al tenerlos cerca.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD

1.1 Historia de la contabilidad en México.....	5
1.2 Definición y clasificación de la contabilidad.....	6
1.3 Métodos de registro de la contabilidad.....	19
1.4 Normas de información financiera.....	27
1.5 Estados financieros básicos y usuarios de los estados financieros.....	43

CAPÍTULO II. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Principios de las contribuciones.....	63
2.2 Definición y clasificación de las contribuciones.....	81
2.3 Elementos de los impuestos.....	93
2.4 Extinción de las obligaciones.....	99
2.5 Código de ética.....	101
2.6 Definición perito contable.....	111
2.7 Intervención del contador público en su actuación como perito.....	116

CAPÍTULO III. EL DERECHO

3.1 Definición y clasificación del derecho.....	120
3.2 La audiencia actual.....	121
3.3 Reforma al sistema penal jurídico en México.....	123
3.4 Sistema penal acusatorio.....	129
3.5 La prueba pericial en materia de contabilidad en el nuevo sistema penal acusatorio.....	136
3.6 Etapas del procedimiento penal.....	139

CAPÍTULO IV. LOS DELITOS Y EL FRAUDE

4.1 El fraude en la empresa.....	157
4.2 Definición de delito.....	164
4.3 Sujetos del delito.....	169
4.4 Objetos del delito.....	177
4.5 Tipos de delitos.....	179
4.6 Proceso judicial.....	196
4.7 Defraudación fiscal.....	200

CAPÍTULO V. LA PRUEBA PERICIAL EN MATERIA DE CONTABILIDAD

5.1 Metodología de la investigación.....	207
5.2 La prueba pericial contable en el juicio de nulidad.....	213
5.3 La prueba pericial contable en el juicio de amparo.....	221
5.4 La prueba pericial contable en materia laboral.....	229
5.5 La prueba pericial contable en materia civil y mercantil.....	235
5.6 Caso práctico de un dictamen pericial.....	244
Conclusión.....	264
Bibliografía.....	269

INTRODUCCIÓN

A efecto de estudiar la prueba pericial y la importancia que tiene la intervención de la persona física que aporta su conocimiento, en el esclarecimiento de hechos que ya sucedieron, reconociéndosele como perito debido a la capacidad técnica, profesional o científica en una materia determinada, es conveniente profundizar en temas tan especiales como lo es la prueba pericial en materia de contabilidad.

Es de saberse que el personal de la autoridad fiscal son también contadores por tanto cuentan con el conocimiento y experiencia para aplicar técnicas contables al momento de revisar la contabilidad de contribuyentes, con el objeto de detectar irregularidades e incumplimiento de las obligaciones fiscales, datos que serán necesarios al momento de interponer la denuncia o querrela.

Consecuentemente, los principios que en materia legal aparecen consignados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como en distintas leyes, representan la guía suprema de todo el orden jurídico-fiscal, si en dado caso careciera de validez jurídica ante ello los contribuyentes pueden hacer valer los medios de defensa como un derecho previsto en la legislación vigente como son: el recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, en materia laboral, civil y mercantil para evitar que las autoridades apliquen de manera

indebida lo previsto en la ley, de manera que no se permita la violación de los principios de la potestad tributaria así como las garantías individuales, hoy llamados derechos humanos.

Se pretende demostrar que la intervención de un perito contable influye de manera determinante para la toma de decisiones del juzgador e impartidor de justicia, debido a la aplicación de los métodos y técnicas contables que utiliza el perito, como lo es la prueba pericial contable por medio del dictamen pericial.

Resaltando que debido a los constantes cambios que sufre nuestra sociedad y las leyes que rigen nuestro actuar, ya que en la actualidad se requiere conocer de temas más amplios y novedosos que aún no están del todo puestos en práctica como es la propuesta de los juicios orales, el cual se pretende implementar en todo el territorio mexicano un sistema penal acusatorio.

Por consiguiente se convierte en una necesidad latente el estar actualizado en temas de relevancia que en un futuro no muy lejano nos podamos encontrar con situaciones de esta índole.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD

Como ya se ha mencionado es de vital importancia el suministro de información a los entes encargados de impartir justicia y por ende es necesario ayudarlos a tomar decisiones, ya que no solo permite conocer el pasado o presente de alguna situación contable, sino también el futuro.

Los hombres y la sociedad se han visto en la necesidad de conocer con qué recursos cuentan y como ejercer un control adecuado sobre los mismos, de manera que le permita a los particulares aumentar sus recursos y no caer en una situación de escases. Esto se logra a través de los métodos de registros y la aplicación de las normas de nuestra profesión que analizaremos en este apartado.

El tema central de esta investigación es la prueba pericial en materia contable es por ello que en este capítulo se mencionarán los aspectos generales de la contabilidad, como lo son su historia, definición, clasificación, métodos de registro, Normas de Información Financiera y de los estados financieros, que a continuación analizaremos.

1.1 Historia de la contabilidad en México

Las necesidades humanas no han sido las mismas en todas las épocas ni en todas las naciones ni siquiera en una misma empresa en constante evolución, de ahí que la contabilidad, en cada una de sus etapas, haya tenido necesidad de adecuarse a las características particulares de la economía existente en cada momento de la humanidad.

Está claro que las necesidades de información sobre los bienes y derechos o sobre las obligaciones que se tenían en épocas pasadas no eran las mismas necesidades que se tienen en la actualidad ya que éstas varían, y es por ello que en todo momento la contabilidad ha procurado satisfacerlas.

Es importante resaltar la importancia de esta profesión de ir a la par de las necesidades, siendo evidente que en la antigüedad era suficiente para un comerciante llevar sus registros contables manual, pero para un comerciante de la actualidad, que tiene características completamente diferentes y que requiere de información más específica y que fluya de manera ágil lo logra por medio de sistemas informáticos que son el resultado de la tecnología moderna, la cual proporciona mayor velocidad de captura, procesamiento y obtención de la información.

La relevancia que tiene la profesión del contador público ha quedado demostrada ya que es necesario contar con personas que se enfoque en registrar y mantener vigiladas las transacciones que realiza o llevan a cabo las personas físicas como morales, de manera que les permita tener control y conocimiento sobre la evolución y las finanzas de sus empresas u organizaciones sin importar su giro o tamaño, permitiéndoles contar con los elementos suficientes para la toma de decisiones.

Haciendo referencia que desde el pasado, en el presente y en el futuro desde el punto de vista de los contadores, lo importante es que se satisfaga de la información financiera.

En la actualidad la tecnología está a las órdenes de la contabilidad para implantar, reajustar y sofisticar sistemas completos, que proporcionen información financiera clara, precisa, veraz y oportuna, permitiendo a los usuarios y entes encargados depositar su confianza para la toma de decisiones.

1.2 Definición y clasificación de la contabilidad

La NIF A-1 (2009) define a la contabilidad como aquella técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afecten económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera.

La contabilidad “es una técnica que produce sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre los eventos económicos identificables y cuantificables que realiza una entidad a través de un proceso de capacitación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad”. (MORENO, 1993: 1)

Es una técnica que se utiliza para producir, sistemática y estructuradamente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica, y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.(RODRIGUEZ;SANJURJO,1991:11)

Por lo tanto podemos decir que la contabilidad es una rama de la contaduría pública que se encarga de controlar, registrar y presentar la información financiera mediante los estados financieros básicos, de manera que permita a la organización la toma de decisiones.

La contabilidad tiene por objeto concentrar aquellas operaciones que rindan las personas encargadas de la actividad, ya sea que manejen los recursos, valores o bienes, debiendo tomar en cuenta el giro, tamaño y operaciones de la entidad

económica para en base a ello poder utilizar métodos de registros adecuados para la satisfacción del control de las transacciones llevadas a cabo por el ente económico.

La contabilidad se clasifica por sus usos y fines en:

Contabilidad de costos

La contabilidad de costos “mide, analiza y presenta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquirir o utilizar recursos en una organización”. (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2007:2)

Por lo regular la contabilidad de costos ha tenido mucho auge en las empresas manufactureras o de transformación ya que la empresa se ve envuelta en la necesidad de conocer los costos reales de cada producto realizado, de manera que le proporcione información tanto interna como externa, ya que cualquier nivel administrativo de una organización depende estrechamente de la información generada por la contabilidad de costos, para la toma de decisiones.

En un libro publicado por la Universidad Nacional Autónoma de México consultada en <http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/4/1459.pdf>, en las empresas dedicadas a la industrialización les interesa calcular el costo unitario

en la producción, venta, así como determinar el punto de equilibrio de la empresa, es decir, aquellas instancias en donde no se obtiene ni pérdidas ni ganancias, los costos de distribución y los totales.

Según plan de estudios 2005 de la materia de costos II según la Universidad Nacional Autónoma de México, facultad de contaduría y administración.

Sistema tradicional	Sistema contemporáneo
La base para asignar los costos son las unidades	Hace análisis ya que lógicamente la forma tradicional no es lo más conveniente
Registra y concentra los elementos del costo para determinar el costo unitario la información financiera	El análisis y la toma de decisiones
Vigila el comportamiento para medir la eficiencia	Existen otros elementos para medir la eficiencia
La información enfocada a cumplir con las leyes y pago de impuestos	Analizar los resultados con los administradores y socios
	Sistemas no rígidos, abiertos a la apertura y el cambio

Cambios sustantivos en la empresa:

- 1.- En cuanto a los sistemas de información.
- 2.- En control de calidad.
- 3.- Orientación hacia los clientes.
- 4.-El tiempo como factor clave en la toma de decisiones.

5.- La cadena de valor, que consiste en enfocarse en el diseño de producción, venta y entrega de los productos, y dentro de éstas actividades solo considerar las que generan valor.

Y para lograr dichos cambios las herramientas más conocidas son las siguientes consultadas en la página de internet <http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/4/1459.pdf> :

- Justo a tiempo, consiste en tener insumos necesarios y suficientes en el momento exacto y como una consecuencia poder invertir en otras partidas.
- Costos basados en actividades, que es un sistema que determina las actividades que generan valor para disminuir el resto.
- Administración basada en actividades, es el sistema que permite administrar los recursos con base a las áreas de responsabilidad, es la base para el costeo mencionado en el punto anterior.
- Reducción del ciclo de vida de los productos, requiere de la innovación en forma constante de los productos, lo que provoca que la planeación y las decisiones sean más rápidas.

Se dice que la contabilidad de costos proporciona información para dirigir la contabilidad financiera y administrativa.

Contabilidad financiera

La contabilidad financiera “es una sistema de información que expresa, en términos cuantitativos y monetarios, las transacciones financieras que realiza una entidad económica, así como ciertos acontecimientos económicos que la afectan, con el fin de proporcionar información útil, confiable y oportuna a usuarios externos a la organización”. (GUAJARDO, 1997:31)

Es decir la contabilidad financiera se enfoca en cuantificar los datos más relevantes de dicha información y presentarla a los usuarios externos de manera que sea factible observar la utilidad o pérdida de un negocio.

Para alcanzar su objetivo la contabilidad financiera se apoya en los principios de contabilidad, las reglas de evaluación, reglas de presentación, estados financieros, criterios, procedimientos, entre otros.

La información presentada debe de incluir las siguientes características: utilidad, confiabilidad y provisionalidad:

1.- *La utilidad* es muy importante plasmarla de manera oportuna ya que esto sirve de base para que los propietarios tomen decisiones, es decir, toda la información que se presente se debe de hacer de manera relevante, significativa, verás y a la vez

comparable. Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos la utilidad es la cualidad de adecuar la información contable al propósito del usuario.

2.- *La confiabilidad*, para que ocurra esto la información presentada debe de ser lo más objetiva posibles, generada de acuerdo a la normatividad vigente y que exista la posibilidad de verificar los pasos seguidos en el proceso de elaboración, es decir, que haya transparencia.

3.- Por último la tercera característica la *provisionalidad*, esto se refiere a que no representan hechos totalmente acabados, únicamente se hacen cortes habituales en la vida de la entidad para tomar decisiones.

Los principales usuarios de la contabilidad financiera son los acreedores y los accionistas y que además tienen la necesidad de recurrir ya sea en forma interna o externa, ya sea en préstamos bancarios por parte de los acreedores o por aportaciones de capital por parte de los accionistas.

Los tipos de decisiones que puede hacer una empresa en cuanto a contabilidad financiera son:

- Decisiones de inversiones: se refiere en cuanto a la decisión de adquisición de bienes o materiales evaluando diversos aspectos buscando el beneficio de la entidad a futuro.
- Decisiones de financiamiento: se refiere a la capacidad adquisitiva que tiene la empresa para llevar a cabo la anterior decisión, es decir, los recursos con los que cuenta ya sean propios o que debe de pedir un préstamo y financiarse por medio de terceros.
- Decisiones de operación: una vez realizadas las dos decisiones anteriores los accionistas deben especificar el uso y beneficio que se espera obtener de la inversión realizada y encargarse de que se lleve a cabo de manera eficaz para obtener resultados deseados.

Contabilidad administrativa

Es una herramienta esencial que ayuda a los ejecutivos a tomar decisiones eficaces, ya que produce información a los administradores en el proceso de identificar, medir, analizar, acumular, preparar, interpretar y presentar la información de los objetivos de la organización.(HORNGREN y et. al, 2006: 5)

Sistema de información al servicio de las necesidades de la administración, con orientación práctica destinada a facilitar las funciones de planeación, control y toma de decisiones.

Tiene que ver con cuestiones administrativas de la propia empresa y es utilizada por los rangos superiores para juzgar lo relacionado con las metas y objetivos propuestos así como aquellas políticas implementadas.

Según Horngren y et al. En una su obra “Contabilidad de costos: un enfoque gerencias” (2006) menciona como principales características de la contabilidad administrativa las siguientes:

- Usuarios principales: los administradores de los diferentes niveles.
- Libertad para elegir las medidas contables: no hay restricción más que los costos para poder elegir la mejor decisión.
- Medición del comportamiento de los administradores a la hora de seleccionar mediadas contables.
- Enfoque en el tiempo: orientación hacia el futuro, utilizando de manera formal los presupuestos y los registros históricos.
- Tipos de reportes: por lo general sus reportes son muy detallados en cuanto a la producción, venta, departamentos, etc.

- Descripción de actividades: el campo de acción está definido con mayor claridad, ya que utilizan ciencias económicas, de decisión y comportamiento.

El papel que juega la contabilidad administrativa dentro de las organizaciones es muy importante ya que es una herramienta que favorece a la toma de decisiones de las personas que están al frente de la empresa permitiéndoles llevar a cabo actividades de planeación y control, poniendo en práctica el proceso administrativo.

Contabilidad fiscal

Según página consultada en internet, <http://contabilidadfinancieraici2013.wikispaces.com/file/view/Contabilidad+P%C3%BAblica.docx> la contabilidad fiscal es el sistema de información orientada a dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de las organizaciones.

Este tipo de contabilidad se basa en las normativas fiscales establecidas por ley y contempla el registro de las operaciones que realiza cada entidad económica con el objetivo de presentar las declaraciones y el pago de impuestos, de acuerdo a lo establecido en la ley.

Va muy apegado a todo lo referente con medios electrónicos ya que existe una constante actualización en los medios magnéticos para la presentación de información fiscal, ya que la mayoría de las declaraciones e información de la empresa se tiene en constante vigilancia por parte de las autoridades encargadas de la recaudación fiscal de los tributos que cada persona física o moral debe contribuir.

Dichos sistemas informáticos dependen de las necesidades que tenga cada empresa o ente económico, pero sin dejar lugar a duda que sin importar el giro o tamaño serán excluidos de presentar la información fiscal ni del pago de los impuestos.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su artículo 28° consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> menciona que aquellas personas que estén obligadas de acuerdo a su situación fiscal a llevar contabilidad deberán observar lo siguiente:

- 1.- Llevar los sistemas, registros contables y cumplir con los requisitos fiscales que establezca el reglamento en cual mencionaremos más adelante.
- 2.- Los asientos de la contabilidad deberán ser analíticos y efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- 3.- La contabilidad deberá de llevarse en su domicilio fiscal, y a través de medios electrónicos podrán procesar datos e información de su contabilidad en un lugar

distinto al de su domicilio fiscal, pero sin considerar que la contabilidad se llevará a cabo en donde no sea su domicilio fiscal.

4.- Llevar un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, el cual permita identificar fácilmente por unidades, productos, por fechas, los aumentos y disminuciones en inventarios, existencias al inicio y al final de cada ejercicio y en cuyo concepto se deberá indicar si es por devolución, enajenación, donaciones, destrucciones, etc.

5.- En el caso de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, con atención al público en general, deberán contar con controles volumétricos que en efecto sean autorizados por el Servicio de Administración Tributaria manteniéndolos en operación y éstos formaran parte de la contabilidad.

En el caso de que las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, tengan en su poder la contabilidad por más de un mes, los contribuyentes deberán seguir cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia de que cuando se habla de contabilidad debe de entenderse que se integra de sistemas y registros contables, cuentas especiales, papeles de trabajo, libros y registros sociales, comprobantes fiscales y documentación comprobatoria de ingresos y deducciones, por los equipos

o sistemas electrónicos de registro fiscal, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplidos con sus obligaciones fiscales.

Según el Reglamento haciendo referencia a la fracción I del artículo 28° del Código señala en su página de internet <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> que el contribuyente deberá llevar mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las actividades del contribuyente, pero que a su vez deberá de satisfacer los requisitos que permitan:

- a) Identificar cada operación, acto o actividad y sus características relacionándolas con la documentación comprobatoria.
- b) Identificar las inversiones y relacionarlas con la documentación comprobatoria donde se pueda precisar la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.
- c) Relacionar cada operación con los saldos que den como resultado las cifras finales.
- d) Formular los estados de posición financiera.
- e) Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.

- f) Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación.
- g) Identificar las contribuciones que deben cancelarse o devolverse, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos y bonificaciones que se otorguen.
- h) Cumplimiento de requisitos relativos a estímulos fiscales.
- i) Identificar los bienes distinguiendo, entre los bienes adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o destrucción.

No se puede negar la importancia que tiene la contabilidad fiscal en el país ya que es una en las cuales se basa el Estado para recaudar impuestos con el fin de satisfacer necesidades de la propia sociedad, observando que cada vez se está invirtiendo y especializando la forma de aplicar el primer momento de las finanzas públicas que es la obtención de recursos todo gracias a la tecnología y actualización.

1.3 Métodos de registro de la contabilidad

Desde la antigüedad surge la necesidad de almacenar los bienes y alimentos como una forma de hacer frente a los periodos de escases, permitiéndoles asegurar la

subsistencia de la vida humana y el desarrollo de las actividades normales, dando nacimiento con esto a los inventarios.

De acuerdo a la NIF C-4 en la página <http://es.slideshare.net/juancrf/presentacin-sobre-inventarios-nifc-4-cinif> establece que los inventarios son activos no monetarios: adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de una entidad.

El sistema de registro de mercancías que debe de llevar un negocio es muy importante ya que del correcto registro dependen las utilidades o pérdidas en las ventas.

Para el inventario de mercancías se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- Capacidad económica del negocio
- Volumen de operaciones
- Claridad en el registro
- Información deseada

Las operaciones que usualmente se pueden realizar con las mercancías son las siguientes:

- 1.- Compras.
- 2.- Gastos de compras.
- 3.- Devoluciones sobre compras.
- 4.- Descuentos o rebajas sobre compras.
- 5.-Ventas.
- 6.- Devoluciones sobre ventas.
- 7.- Descuentos o rebajas sobre ventas.

A continuación se mencionarán los métodos de control para el registro de las mercancías, cuya elección dependerá de las características económicas, operativas y necesidades de información de cada empresa:

- a) Procedimiento global o de mercancías generales.
- b) Procedimiento analítico o pormenorizado.
- c) Procedimiento de inventarios perpetuos o continuos.

Procedimiento global

El procedimiento global “consiste en registrar las diferentes operaciones de mercancías en una sola cuenta, la cual se abre con el nombre de mercancías generales”. (LARA, 2004: 125)

Mercancías generales

<i>Se carga:</i>	<i>Se abona:</i>
1.- Del valor del inventario inicial de mercancías (a precio de costo)	1.- Del valor de las ventas (a precio de venta)
2.- Del valor de las compras (a precio de adquisición)	2.- Del valor de las devoluciones sobre compras (a precio de adquisición)
3.- Del valor de los gastos de compras	3.- Del valor de las rebajas sobre compras
4.- Del valor de las devoluciones sobre ventas (a precio de venta)	
5.- Del valor de las rebajas sobre ventas	

Como se puede observar en esta cuenta como su nombre lo dice, engloba todos los movimientos relacionados con entradas y salidas del almacén, incluyendo conceptos a precios de costo como a precio de venta, por lo que su saldo no tiene ninguna significación ya que no se puede identificar fácilmente el costo del inventario final de mercancías ni la utilidad o pérdida bruta.

Debido a que esta cuenta tiene movimientos que afectan al activo en cuanto a su costo de adquisición así como movimiento de la cuenta de resultados respecto a la utilidad o pérdida incluida en el precio de la venta, por lo tanto se dice que su saldo es mixto, es decir, saldo deudor y acreedor.

Lo que se hace en este caso es que al final del ejercicio se debe separar de la cuenta de mercancías generales el movimiento del activo del de resultados para convertirse en una cuenta de resultados porque su saldo arroja ya sea su utilidad o pérdida bruta.

Procedimiento analítico

El procedimiento analítico o pormenorizado “consiste en abrir una cuenta especial en el libro mayor para cada uno de los conceptos que forman el movimiento de la cuenta de mercancías generales” (LARA, 2004: 131)

Se comprende de los mismos conceptos que afectan a las mercancías; inventarios, compras, gastos de compras, devoluciones sobre compras, descuentos sobre compras, ventas, devoluciones sobre ventas y descuentos sobre ventas, pero al pasar a este procedimiento, los conceptos que la integraban se convierten en

cuentas y se conocen con el nombre de cuentas auxiliares de mercancías o como cuentas de mercancías.

Algunas de las ventajas del procedimiento analítico son las siguientes:

1.- En cualquier momento las personas interesadas y autorizadas pueden conocer el valor del inventario inicial, el de las ventas, de las compras, de las devoluciones y descuentos sobre compras y de las ventas, y esto se debe a que para cada operación que afecta a las mercancías se establece una cuenta especial.

2.- Facilita la formación del estado de pérdidas y ganancias, ya que permite conocer por separado el valor de cada uno de los conceptos con los cuales se forma, es decir, aquellas cuentas que son de activo así como las de resultados.

3.- El registro de las operaciones que realiza la entidad en cuestión de las mercancías es más claro y preciso.

Desventajas del procedimiento analítico:

1.- No se puede conocer, en cualquier momento el valor de inventario final de mercancías, ya que no existe ninguna cuenta que controle las existencias.

2.- No es muy factible darse cuenta si ha habido extravíos, desviaciones, robos o errores en el manejo de las mercancías, ya que no es posible determinar con

exactitud el valor de las mercancías que debería haber, porque como se mencionó anteriormente no existe una cuenta que controle las existencias.

3.- Para poder conocer el inventario final, es necesario hacer un recuento físico de las existencias, que al momento de llevarlo a cabo en algunas empresas o negocios es necesario cerrarlo por inventario, sobre todo cuando se trata de medir, pesar o contar gran cantidad de artículos.

4.- No se puede conocer rápidamente el costo de lo vendido ni la utilidad o pérdida bruta, mientras no se conozca el valor del inventario final.

Procedimiento de inventarios perpetuos

Del artículo 86° fracción XXVIII de la Ley de Impuesto Sobre la Renta emana la obligación de llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre y cuando cumpla con los requisitos que establezcan las reglas de carácter general.

El procedimiento de inventarios perpetuos “consiste en registrar las operaciones de mercancías de tal manera que se pueda conocer en cualquier momento el valor del

inventario final, del costo de lo vendido y de la utilidad o pérdida bruta”. (LARA, 2004:145)

Las cuentas que integran dicho procedimiento son las siguientes:

1.- Almacén: Pertenece a la cuenta de activo circulante, se maneja a precio de costo, su saldo es deudor y en él se puede identificar en cualquier momento, la existencia de mercancías, es decir, del inventario final.

2.- Costo de ventas: Es cuenta de mercancías y se maneja a precio de costo, su saldo es deudor y expresa el costo de lo vendido.

3.- Ventas: Es cuenta de mercancías, se maneja a precio de venta, su saldo es acreedor y en ella se puede observar las ventas netas, pero al terminar el ejercicio, cuando se recibe el costo de lo vendido, ésta se convierte en cuenta de resultados, ya que su saldo expresa la utilidad bruta si su saldo es acreedor o pérdida bruta si su saldo es deudor.

Ventajas de utilizar el procedimiento de inventarios perpetuos

Según cuadernillo de apuntes de “contabilidad de costos” del Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México consultada en <http://www.tesoem.edu.mx/alumnos/cuadernillos/2009.007.pdf> las ventajas que más sobresalen son las siguientes:

- Se puede conocer en cualquier momento el saldo del inventario final, sin que haya la necesidad de hacer un recuento físico de inventarios.
- Por lo mismo del punto anterior no será necesario que la empresa o negocio suspenda sus actividades ya que el recuento no se hace físicamente.
- Se puede identificar si existen extravíos, robos, desviaciones y errores durante el manejo de las mercancías, ya que con este procedimiento permite conocer con exactitud el valor de las mercancías existentes.
- El costo de lo vendido se puede conocer en cualquier momento.
- El valor de la utilidad o pérdida se puede conocer en cualquier momento.

Este procedimiento se puede considerar como el más utilizado en la actualidad debido a los beneficios que se mencionaron anteriormente, pero se debe tomar en cuenta las necesidades que tiene cada entidad para tomar la decisión de utilizar el procedimiento que mejor convenga a sus necesidades.

1.4 Normas de Información Financiera

Comenzaremos definiendo las Normas de Información Financiera como el conjunto de pronunciamientos normativos conceptuales y particulares que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar o fecha

determinado, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.(Normas de Información Financiera,2009)

Las Normas de Información Financieras son emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera cuya misión es investigar, desarrollar y difundir principios y normas que regulen la información financiera facilitando con ello la comunicación entre los distintos actores del medio financiero y se hará más eficiente y productiva la inserción de México en la economía global.

Por sus siglas en inglés CINIF Comisión Internacional de Normas de Información Financiera, fue constituido en el año 2002 por sectores públicos y privados, siendo un organismo independiente en su patrimonio y operación. Y está conformada por miembros de la Asamblea Asociados del CINIF:

- Asociación de bancos de México
- Asociación de intermediarios bursátiles.
- Asociación mexicana de instituciones de seguros
- Asociación nacional de facultades
- Escuelas de contaduría y administración

- Bolsa mexicana de valores
- Comisión nacional bancaria y de valores
- Comisión nacional de seguros y fianzas
- Consejo coordinador empresarial
- Consejo mexicano de hombres de negocios
- Instituto mexicano de contadores públicos
- Instituto mexicano de ejecutivos de finanzas
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Secretaría de la función pública

Son muy importantes las Normas de Información Financiera ya que gracias a ella se estructura la teoría contable. Sirve como marco regulador para la emisión de estados financieros, donde se menciona el proceso de elaboración y presentación de la información financiera.

Al hacer referencia a las NIF'S se considera lo siguiente:

1.- Normas emitidas por CINIF.

2.- Boletines de principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.- Las Normas Internacionales de la Información Financiera de aplicación supletoria.

Su estructura se basa en:

Marco conceptual: Fundamenta bases de aplicación de las normas y los contenidos, características y lineamientos a seguir para emitir información financiera útil para la toma de decisiones.

Son un sistema coherente de objetivos destinados a servir como sustento y desarrollo de las NIF'S y como referencia en la solución de los problemas.

El marco conceptual es un sistema el cual lleva una secuencia donde se presentan motivos y fundamentos interrelacionados, llevando orden lógico, destinados a servir en el desarrollo de Normas de Información Financiera.

El marco conceptual se integra por:

- a) Postulados básicos: sustancia económica, entidad económica, negocio en marcha, devengación contable, asociación de costos y gastos con ingreso, valuación, dualidad económica y consistencia.
- b) Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

c) Características cualitativas de los estados financieros:

1. Confiabilidad (veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente).
2. Relevancia (posibilidad de predicción y confirmación, e importancia relativa).
3. Comprensibilidad.
4. Comparabilidad.

d) Elementos básicos de los estados financieros (activos, pasivos, capital contable, ingresos, costos y gastos, utilidad o pérdida neta, creación de reservas, origen y aplicación de recursos).

e) Reconocimiento y valuación.

f) Presentación y revelación.

g) Supletoriedad.

Que en otras palabras corresponden a las NIFS A-1 a las NIFS A-8

El marco conceptual permite:

- a) mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y límites del sistema contable.
- b) Da sustento teórico para la emisión de NIF particulares evitando emisión de normas que no sean insistentes entre sí.
- c) Marco de referencia para aclarar o sustentar el tratamiento contable.
- d) Elementos básicos de los estados financieros (activo, pasivo, capital contable, ingresos, costos y gastos, utilidad o pérdida neta, cambio neto en el patrimonio contable, movimientos de propietarios, creación de reservas).
- e) Reconocimiento y validez
- f) Presentación y resolución
- g) Supletoriedad, referentes a las NIF A-1 a NIF A-8.

Normas particulares: Aplicación a los procedimientos necesarios para emitir información financiera, incluyendo el tratamiento, revelación y presentación de cada concepto que integran los estados financieros.

Establecen las bases concretas que deben observarse para reconocer los elementos que integran los estados financieros en un momento determinado. Las normas

particulares se encuentran contenidas en forma específica y detallada para aplicar a los estados financieros en su conjunto.

Las Normas de Información Financiera particulares se clasifican en:

- a) Normas relativas a los estados financieros en su conjunto
- b) Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros
- c) Normas aplicables a problemas de determinación de resultados
- d) Normas aplicables a actividades especializadas

Estas normas forman las normas de reconocimiento las cuales se dividen en:

- Normas de evaluación
- Normas de presentación
- Normas de revelación

Interpretación de las normas particulares: Sirven para aclarar dudas en los procedimientos de aplicación de las normas.

La interpretación de las Normas de Información Financiera (INIF), se dividen en:

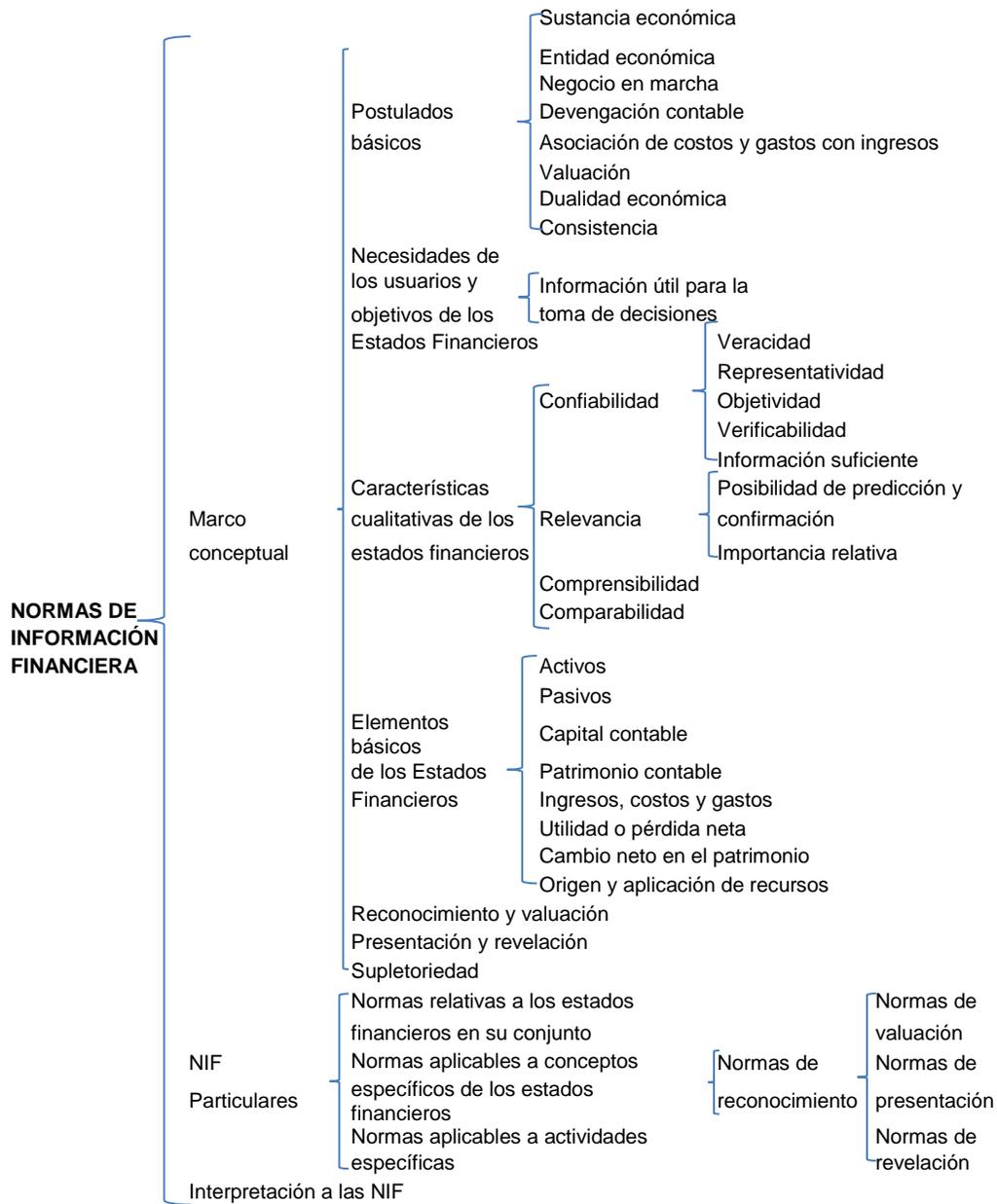
- a) Aclaraciones o ampliación de los temas contenidos en alguna Norma de Información Financiera.
- b) Guías sobre problemas nuevos que aún no se han tratado por las Normas de Información Financiera, sujetas al proceso de auscultación públicas excepto las interpretaciones señaladas en el inciso a) del párrafo anterior.

La obligación real del contador radica en la necesidad de que el ente económico tiene un profesional capaz de interpretar correctamente la normatividad establecida y adoptar en nombre de la empresa la postura que genere mayores beneficios sin comprometer su integridad operativa y moral.

NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera.

Según página del Instituto Mexicano de Contadores Públicos http://www.imcp.org.mx/IMG/pdf/NIF_B-6_Modificaciones_CONIF_Ene_2012.pdf la NIF A-1 tiene por objeto definir la estructura de las Normas de Información Financiera, así como la forma en la que se desarrollará el marco conceptual y las Normas de Información Financiera Particulares

Anteriormente se le conocía como Principios de contabilidad Generalmente Aceptados, ahora llamadas Normas de Información Financiera. A continuación se esquematiza la estructura de las Normas de Información Financiera.



NIF A-2 Postulados básicos

Se sustituye el término principios de contabilidad por postulados básicos, siendo éstos los que expliquen en qué momento y como deben reconocerse los efectos derivados de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, por lo que son, esencia misma de las normas particulares

A continuación se definirá cada uno de los postulados básicos:

- *Entidad económica:* consistente en una unidad que realiza actividades económicas con recurso humanos, materiales y financieros.
- *Negocio en marcha:* Se considera que la entidad económica que presume existente salvo prueba en contrario.
- *Devengación Contable:* Referente a los efectos de transacciones de la entidad deben reconocerse contablemente en su totalidad al momento en que se realice.
- *Asociación de costos y gastos con ingresos:* Identificarán con el ingreso que generen en un periodo independientemente a la fecha en que se realicen, los costos y gastos de una entidad económica.
- *Valuación:* Las transacciones realizadas por la entidad económica, deben cuantificarse en términos monetarios atendiendo a los tributos de los elementos a ser valuado.

- *Dualidad económica:* Se basa en la partida doble. A todo cargo, corresponde un abono.
- *Consistencia:* Deberá prevalecer en el tiempo el mismo tratamiento contable aplicado en operaciones similares.
- *Sustancia económica:* Las transacciones que realice alguna entidad debe de ser analizada, no solo por su forma jurídica, sino para efectos financieros de la entidad capturando la esencia económica de la transacción.

APÉNDICE A- Conciliación entre los postulados básicos de la NIF A-2 y los principios de contabilidad del Boletín A-1, consultado en Tesis de Auditoría Forense (2011)

Postulados Básicos NIF A-2	Boletín A-1	Equivalencia en el marco conceptual de la NIF A-1
Sustancia económica	Sustancia sobre forma(características de la información contable)	Postulado básico
Entidad económica	Entidad	Postulado básico
Negocio en marcha	Negocio en marcha	Postulado básico
Devengación contable	Realización	Concepto incorporado al postulado de devengación contable
Asociación de costos y gastos con ingresos	-	-
Valuación	Valor histórico original	Se redefine como postulado de valuación
Dualidad económica	Dualidad económica	Postulado básico
Consistencia	Consistencia	Postulado básico
-	Periodo contable	Concepto incorporado al postulado de devengación contable
-	Relevancia suficiente	Asociado a la característica cualitativa de confiabilidad como información suficiente (NIF A-4)
Sustancia económica	Importancia relativa	Asociado a la característica cualitativa de relevancia (NIF A-4)

NIF A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros

En esta norma se establecen los usuarios de dicha información y los objetivos de los estados financieros, así como las características y limitaciones de los Estados.

Se redefinen conceptos como solvencia, liquidez, eficiencia operativa, riesgo financiero y rentabilidad. Así mismo se señalan los estados financieros básicos de entidades lucrativas: balance general, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera y el estado de variaciones en el capital contable.

Estados para entidades no lucrativas: balance general, estado de actividades y estado de flujo de efectivo.

NIF A-4 Características cualitativas de los estados financieros básicos

La finalidad de esta norma es establecer las características cualitativas que debe de tener la información contenida en los estados financieros, de manera que permita satisfacer las necesidades de los usuarios generales de los mismos y con ellos asegurar el cumplimiento de los estados financieros.

Se incorporan las características de veracidad y representatividad, se consideran la información suficiente y la importancia relativa como características cualitativas y no como postulados básicos, se modifica el concepto de revelación suficiente por información suficiente, se definen los conceptos de confiabilidad, relevancia,

comprensibilidad, comparabilidad y las restricciones a las características cualitativas que afectan las 4 características mencionadas.

Elementos básicos de los estados financieros

Esta norma se crea para lograr uniformidad en su elaboración, análisis e interpretación, entre los usuarios generales de dicha información financiera.

En esta norma se definen los conceptos de: balance general, estado de resultados y estado de actividades, estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo así como el estado de cambios en la situación financiera.

Los costos y gastos se definen como un solo elemento, cambia la clasificación de ingresos, costos y gastos en ordinarios y no ordinarios, se modifica la definición de capital contable, se definen los conceptos de activo, pasivo, capital y patrimonio.

NIF A-6 Reconocimiento y valuación

Se establecen los criterios que se deben de utilizar en valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que han afectado económicamente a una entidad. Además de definir y estandarizar los conceptos básicos de valuación que forman parte de las

normas particulares aplicables a distintos elementos integrantes de los estados financieros.

Se definen criterios de reconocimiento contable, momento del reconocimiento, reconocimiento inicial, reconocimiento posterior, corrección por inflación, corrección por deterioro, incorporación de nuevas partidas para acumulación de costos, activos financieros, activos no monetarios, normas básicas de valuación, valor de entrada y valor de salida.

Los términos reexpresado y nominal se consideran adecuaciones de cifras y no conceptos de valor. Se agrupan diferentes criterios de valuación, reconocimiento inicial y posterior, se define valor razonable, valor de realización, valor de liquidación y valor presente.

NIF A-7 Presentación y revelación

Su finalidad es establecer las normas generales aplicables a la presentación y revelación de la información contenida en los estados financieros y sus notas.

Se menciona que los estados financieros y sus notas deben de presentarse en forma comparativa, por lo menos con el periodo anterior, se indica que deben revelarse la

fecha autorizada por la emisión de los estados financieros y el o los nombres de quienes la autorizaron, permite diversas modificaciones para la presentación de activos y pasivos. Se da el orden de las notas a los estados financieros, señalando que los estados financieros deben de contener entre otras cosas la fecha, nombre del estado financiero y la denominación de las cifras si es en miles o millones.

NIF A-8 Supletoriedad

Como su título lo dice su finalidad es aplicar el concepto de supletoriedad a las Normas de Información Financieras en México.

Las IABS (Internacional Accounting Standard Board) son obligatorias en la supletoriedad en ausencia de una Norma de Información Financiera particular. Estas se emiten por organismos reconocidos internacionalmente, por lo cual se las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S) y las normas internacionales de información financiera.

Estructura de la contabilidad hasta el 31 de diciembre de 2005

Principios de contabilidad generalmente aceptados, reglas particulares (de presentación y valuación) y criterio prudencial.

Estructura de la contabilidad del 01 de enero 2006 a la fecha: Normas de Información Financieros y juicio prudencial (NIF A-1).

Estados financieros básicos: balance general, estado de resultados o estado de actividades, estados de flujo de efectivo o estado de cambios en la situación financiera y estado de variaciones en el capital contable. (NIF Q-3).

1.5 Estados financieros básicos y usuarios de los estados financieros

Las transacciones que realizan una entidad económica y ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, son medidos, registrados, clasificados, analizados, resumizados y finalmente reportados como información por medio de los estados financieros.(RODRIGUEZ;SANJURJO,1991:16)

Conforme a información consultada en página <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2012/aaup.html> los estados financieros son una herramienta indispensable en la toma de decisiones en una entidad económica ya que son el conjunto de documentos que muestran la situación real en la que se encuentra la organización y los resultados de sus operaciones en un periodo determinado.

Los estados financieros básicos son:

- Balance general o estado de posición financiera.
- Estado de resultado integral.
- Estado de flujo de efectivo.
- Estado de variaciones en el capital contable.

Balance general

El balance general presenta la situación financiera de un negocio, porque muestra clara y detalladamente el valor de cada una de las propiedades y obligaciones, así como el valor del capital. (LARA, 2004:30)

Balance general o estado de situación o posición financiera, muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad, por consiguiente, los activos en orden de su disponibilidad, revelando sus restricciones; los pasivos atendiendo a su exigibilidad; revelando sus riesgos financieros; así como, el patrimonio o capital contable a dicha fecha.

Por lo tanto se puede decir que el balance presenta la información financiera relativa a un punto específico en el tiempo sobre recursos y obligaciones de la entidad.

La información que presentan los estados financieros expresa principalmente la posición y desempeño financiero de una organización, de manera que sea de gran utilidad a los usuarios interesados en la toma de decisiones analizando y optimizando el uso adecuado de los recursos de la entidad económica.

El balance general de una empresa presenta sus activos que es lo que posee la entidad y sus pasivos que son todos aquellos gastos y erogaciones que tiene la empresa y como resultado de la diferencia de estos dos se obtiene el valor neto de la organización, es decir, el capital contable o su patrimonio.

El activo representa todos los bienes y derechos que son propiedad de la empresa; el pasivo representa todas las deudas y obligaciones que están a cargo de la empresa y el capital contable es la diferencia aritmética entre el activo y el pasivo.

La clasificación de los valores que forma el activo se deben acomodar de acuerdo a su disponibilidad, es decir, a la mayor o menor facilidad que se tiene de convertir en efectivo el valor de un determinado bien, clasificando al activo en activo circulante y no circulante.

El primero se refiere a aquellos bienes y derechos del negocio que están en constante rotación o movimiento y que tienen como característica principal la fácil conversión en dinero efectivo y el segundo se conforma por todos aquellos bienes y derechos propiedad de la empresa que tienen cierta permanencia o fijeza, así como de aquellos que se tiene el derecho de recibir un servicio ya sea en el ejercicio en curso o en ejercicios posteriores.

A su vez el pasivo está formado por deudas y obligaciones de distinta naturaleza, se ha juzgado conveniente clasificarse en grupos formados con valores homogéneos, atendiendo a su mayor o menor grado de exigibilidad, es decir, a aquel plazo con el que se dispone para liquidar un adeuda o una obligación.

El pasivo se conforma por dos grupos que son pasivo a corto plazo y pasivo a largo plazo, el primero se refiere a aquellas deudas y obligaciones cuyo vencimiento sea en un plazo menor de un año, y cuya característica principal es que se encuentran en constante movimiento o rotación, por ende el pasivo a largo plazo se refiere a las deudas u obligaciones con vencimiento mayor de un año.

El estado de situación financiera se presenta en forma de reporte que consiste en anotar clasificadamente el activo y el pasivo, en una sola página de manera que la

suma del activo se le pueda restar verticalmente la suma del pasivo, para determinar el capital contable, de tal manera que se aplique la siguiente fórmula $A-P=C$.

Otra manera de presentarla es en forma de cuenta, de esta manera se emplean dos páginas en la de la izquierda, se anota clasificadamente las cuentas del activo y en la de la derecha se anotan las cuentas de pasivo y de capital contable de tal manera que la sumatoria del activo sea la misma que corresponda al sumar el total pasivo con el capital contable. $A=P+C$

El estado de resultado integral NIF B-3

Anteriormente conocido como estado de resultados y en la actualidad entrando en vigor a partir del 01 de enero de 2013 con el nombre de estado de resultado integral.

El estado de resultado integral debe presentar todas las partidas de ingreso, costo y gasto devengadas en un periodo. (BDO Boletín técnico, 2013:2)

Anteriormente el estado de resultados mostraba los ingresos, costos y gastos con la cual se sacaba la utilidad o pérdida neta de la empresa y ahora en el estado de resultado integral se debe de incluir los otros resultados integrales (ORI).

El estado de resultados integral, para entidades lucrativas, o en su caso, estado de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos, que muestra la información relativa al resultado de sus operaciones en un periodo y, por ende, de los ingresos, costos, gastos y la utilidad /pérdida neta o cambio neto en el patrimonio resultante en el periodo.

Permite conocer el resumen de las operaciones realizadas por la entidad económica durante un periodo determinado, donde se muestra la utilidad o pérdida de la empresa en dicho lapso de tiempo, se dice que el estado de resultado integral es dinámico ya que presenta la información por periodos, es decir, en este se especifica en el encabezado el nombre de la empresa y el tiempo que abarca. Consultado en <http://www.gerencie.com/contabilidad.html>.

Las principales cuentas que se utilizan para realizarlo son las cuentas de ingresos y egresos, ya que en estas se puede observar si se tuvo utilidad o pérdida.

Que se integra por las siguientes cuentas:

- Ventas o ingresos netos.

Que comprende principalmente aquellos ingresos que percibe la entidad económica por el simple giro o actividad principal de la misma, así como la

disminución de dichos ingresos por los descuentos o bonificaciones hechas a los clientes y las devoluciones efectuadas.

- Costos y gastos.

Se refiere aquellos costos (mano de obra, materias primas, mercancías, etc.) y gastos (arrendamiento, gastos de mantenimiento, depreciaciones, transporte, etc.) que se originó por las actividades asociadas a la empresa y aunque no se presente de manera frecuente se tienen que tomar en cuenta.

- Resultado integral de financiamiento.

Se conforma por aquellos ingresos y gastos relativos a financiamiento siempre y cuando no constituya una actividad primordial en la operación de la entidad, por ejemplo gastos por intereses, ingresos por intereses, fluctuaciones cambiarias (variación respecto la moneda extranjera contra la moneda nacional), resultado por posición monetaria, etc.

- Participación en la utilidad o pérdida neta de otras entidades.

Este rubro debe presentarse cuando haya utilidad o pérdida neta de los negocios conjuntos o asociados, así como los estados financieros consolidados cuando los haya.

- Utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad.

Resulta de enfrentar los ingresos, costos y gastos incluidos en el estado de resultados integral sin considerar los impuestos a la utilidad, las operaciones discontinuas y los otros resultados integrales.

- Impuestos a la utilidad.

Conforme a la NIF D-4 impuesto a la utilidad se informa el importe del impuesto a la utilidad del periodo determinado, sin incluir el impuesto atribuible a operaciones discontinuadas y otros resultados integrales (Impuesto Sobre la Renta).

- Utilidad o pérdida de operaciones continuas.

Da como resultado de sumar la utilidad o pérdida antes del impuesto a la utilidad y el impuesto a la utilidad.

- Operaciones discontinuas.

Según página donde se analiza el estado de resultado Integral consultada en http://www.bdomexico.com/publicaciones/Boletin_Tecnico_NIFB3_Estado_de_resultado.pdf las operaciones discontinuas se refiere a aquel proceso de interrupción de una actividad de negocios que comprende operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos del resto de la entidad operacionalmente y para propósito de un informe financiero puede ser un

segmento del negocio, segmento geográfico, una subsidiaria o una generadora de efectivo.

- Utilidad o pérdida neta.

Da como resultado de la suma de la utilidad o pérdida de operaciones continuas más el rubro de operaciones discontinuas.

- Otros resultados integrales.

Según la NIF A-5 otros resultados integrales son ingresos, costos y gastos que si bien ya están devengados están pendientes de realización y que dicha realización se calcula para mediano o largo plazo y siendo probable que su importe varíe debido a la valuación de los activos y pasivos de ese momento.

- Participación en los otros resultado integrales de otras entidades

Debe presentarse la participación de los ORI del periodo de otras entidades y debe de incluir el impuesto a la utilidad y la participación de los trabajadores en la utilidad de la empresa.

- Resultado integral

Da como consecuencia de la suma algebraica de la utilidad o pérdida neta, los otros resultados integrales y la participación de otros resultados integrales de otras entidades.

El estado de flujo de efectivo NIF B-2

Según lo que nos menciona la página sobre el análisis de los estados financieros consultada en <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2012/aaup.html> respecto al estado de flujo de efectivo es que permite evaluar la capacidad que tiene un ente económico para generar efectivo y determinar necesidades de liquidez. Representa la entrada y salida de efectivo de las actividades que realiza una empresa, es decir, nos muestra la generación y la aplicación de dichos recursos durante el periodo.

El estado de flujo o estado de cambios en la situación financiera, indica información acerca de cambios en los recursos y las fuentes de financiamiento de la entidad en el periodo, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento. La entidad debe de emitir uno de los dos estados, atendiendo a lo establecido en las normas particulares.

Con base en la NIF A-3 el estado de flujo de efectivo consultada en http://imcp.org.mx/normatividad/respuesta-de-la-conif-al-proceso-de-auscultacion-a-la-nif-b-6-estado-de-situacion-financiera#.U_1U_XCnqQo es uno de los estados financieros básicos en el cual se muestra el origen y aplicación de efectivo de la entidad en el periodo clasificándolas en actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

- Actividades de operación: son aquellos ingresos que obtiene la entidad por su giro principal y que no entran en las actividades de inversión o financiamiento.
- Actividades de inversión: son aquellas relacionadas con la adquisición y disposición de bienes inmuebles, maquinaria y equipo, activos intangibles y otros activos destinados al uso, producción de bienes o prestación de servicios, instrumentos financieros, inversiones permanentes en instrumentos financieros de capital, actividades relacionadas con préstamos que no están relacionadas con actividades de operación.
- Actividades de financiamiento: son aquellas actividades relacionadas con la obtención, retribución y resarcimiento de fondos provenientes de los dueños de la entidad, acreedores otorgantes de financiamiento y así como los provenientes de instrumentos de deuda o de capital por parte de la entidad.

El estado de flujo de efectivo debe incluir lo siguiente según establece el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en la página http://imcp.org.mx/normatividad/respuesta-de-la-conif-al-proceso-de-auscultacion-a-la-nif-b-6-estado-de-situacion-financiera#.U_1U_XCnqQo:

- Actividades de operación.
- Actividades de inversión.

- Efectivo excedente para aplicar en actividades de financiamiento, efectivo a obtener de actividades de financiamiento.
- Actividades de financiamiento.
- Incremento o disminución neta de efectivo.
- Ajuste al flujo de efectivo por variaciones en el tipo de cambio y en los niveles de inflación.
- Efectivo al final del periodo.

Existen dos métodos en los cuales se puede presentar el estado de flujo de efectivo según Normas de Información Financiera B-2 donde señala lo siguiente:

1.- Método directo: en este se deben presentar por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

2.- Método indirecto: En primer lugar se presenta la utilidad o pérdida antes de impuestos a la utilidad, y dicho importe se ajusta por los efectos de operaciones de periodos anteriores y cobrados o pagados en el periodo actual y de operaciones del periodo actual de cobros y pagos diferidos hacia el futuro, así como de operaciones asociadas a actividades de inversión o financiamiento.

Dicho estado ofrece ventajas importantes para los usuarios interesados ya que proporciona una visión detallada de los cambios que ocurren en el ente económico en cuanto a la cantidad de dinero con la que cuenta en el tiempo, la capacidad de la empresa de generar efectivo o equivalente de efectivo, es decir, aquellos que son fácilmente convertibles en una cantidad determinada de efectivo.

Estado de variaciones en el capital contable

El estado de variaciones en el capital contable “muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el periodo” (MORENO, 1994:3)

En el caso de las entidades lucrativas, muestra los cambios en la inversión en los accionistas o dueños y las modificaciones del capital contable durante el periodo, por Dra. Álvarez Medina María Trinidad en un artículo consultado en página de internet http://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/Documents/no66/18a-informacion_financiera_base_para_el_analisis_de_estados_financieros.pdf

Se utiliza para entidades con fines lucrativos, y sus elementos básicos son: movimientos de propietarios, creación de reservas y utilidad o pérdida integral, según página consultada en la NIF A-5 http://www.uady.mx/~contadur/files/material-clase/raul-vallado/CF05_NIFA5.pdf

1.- Movimientos de propietarios: esto se refiere al capital contribuido (puesto por los propietarios) y ganado (de acuerdo a la utilidad adquirida), durante un periodo contable, que sirve como base para la toma de decisiones de los propietarios, de acuerdo a la inversión realizada.

Los movimientos que pueden llevarse a cabo por los propietarios son los siguientes:

- a) Aportación de capital: es el incremento de la inversión por parte de los propietarios y por consecuente del capital contable.
- b) Reembolsos de capital: son los recursos devueltos o entregados a los propietarios y representa una disminución en su inversión y por ende en el capital contable.
- c) Decretos de dividendos: son distribuidos a los propietarios como símbolo de rendimiento por su inversión.
- d) Capitalizaciones de partidas del capital contribuido: estos provienen de otros conceptos de capital contribuido, como pueden ser aportaciones para futuros aumentos de capital y prima en venta de acciones, estos movimientos no modifican el capital contable ya que son traspasos entre cuentas.
- e) Capitalizaciones de utilidades y pérdidas integrales: son asignaciones al capital contribuido provenientes de las utilidades o pérdidas generadas por la entidad, no modifican el capital contable ya que son traspasos entre el capital contribuido y el capital ganado.

f) Capitalizaciones de reservas creadas: son asignaciones al capital contribuido de reservas creadas, representan movimientos entre el capital contribuido y ganado pero no modifican el capital contable.

2.- Creación de reservas: representan una parte de la utilidad obtenida por las operaciones de la entidad, destinadas por decisión de los propietarios a fines específicos, es decir, la reserva no es un gasto, se crean en atención a leyes, reglamentos o estatutos de la propia entidad.

3.- Utilidad o pérdida integral: es el incremento del capital ganado de una entidad lucrativa, derivado de la utilidad o pérdida neta, más otras partidas integrales, éstos últimos se refieren a los ingresos, costos y gastos que si bien ya están devengados, están pendientes de realización.

Debido a que una de las principales características de los estados financieros es proporcionar bases razonables para la toma de decisiones para los usuarios, es conveniente adentrarnos un poco en quiénes son los principales interesados en dicha información.

Los usuarios de los estados financieros según página consultada http://www.imcp.org.mx/IMG/pdf/NIF_B-6_Modificaciones_CONIF_Ene_2012.pdf son

aquellos que usan los estados financieros para la toma de decisiones, conociendo la información que satisfaga su necesidad.

Un usuario general es aquel ente involucrado en la actividad económica presente o potencial, interesado en la información financiera de las entidades para en función a ella tome sus decisiones.

Según (MORENO; 2009) los usuarios de los estados financieros se pueden clasificar en dos grupos:

1.- Usuarios internos. Vienen siendo los accionistas, empleados y los administradores, que requieren información para conocer y evaluar el riesgo que tendrán sus inversiones, pero en sí a los administradores quienes son los responsables de la preparación y presentación de la información financiera, son los principales interesados en conocer la situación financiera, los resultados y la generación de recursos, siendo estos quienes tienen acceso a información más detallada que les permita controlar, planear, tomar decisiones con el único fin de conducir a la empresa al logro de sus objetivos.

2.- Usuarios externos. Que son como los posibles nuevos inversionistas, instituciones de crédito o prestamistas, proveedores, otros acreedores, clientes, gobierno, cámaras y público en general.

a) A los empleados y sindicatos les interesa la información relacionada con la utilidad que genera la empresa, así como las oportunidades de mejorar el rendimiento y el crecimiento de la organización.

b) A las Instituciones de crédito prestamistas, esta información la requiere principalmente para conocer la estructura financiera del negocio y la generación de fondos.

c) A los proveedores y acreedores, le interesa para conocer si la empresa tiene una estructura financiera sana, para darse una idea si sus créditos serán liquidados cuando se venzan.

d) A los clientes, le interesa la información acerca de la continuidad que tendrá la operación de la empresa, especialmente cuando han efectuado operaciones a largo plazo relacionadas al suministro o servicios de la empresa.

e) El gobierno y las cámaras requieren la información para saber sus actividades presentes y futuras, así como para regular las operaciones de la empresa, determinar las políticas de impuestos, además de información relacionada con estadísticas.

f) Al público en general para saber la oportunidad que tiene en la empresa para obtener trabajo en la comunidad, para conocer las relaciones que tiene la empresa con los proveedores o industrias, así como para conocer el tamaño de la organización, sus actividades, su desarrollo y crecimiento.

Según lo que nos mencionan Las Normas de Información Financiera serie-A los usuarios de los estados financieros se clasifican en:

- a) Accionistas o dueños.
- b) Patrocinadores.
- c) Órganos de supervisión y vigilancia corporativa.
- d) Administradores.
- e) Proveedores
- f) Acreedores.
- g) Empleados.
- h) Clientes y beneficiarios.
- i) Unidades gubernamentales.
- j) Contribuyentes de impuestos.
- k) Órganos reguladores.
- l) Otros usuarios.

En conclusión los estados financieros deben de presentar a sus usuarios:

- Su situación financiera
- Su actividad operativa
- Sus flujos de efectivo
- Sus revelaciones sobre políticas contables, entorno y viabilidad como negocio en marcha.

Con esto llegamos a la conclusión de que la contabilidad produce información indispensable para la administración y desarrollo de las entidades económicas, herramienta fundamental que proporciona información financiera para el uso de la administración, de las personas que dentro de la organización toman decisiones y a los usuarios interesados en el ente económico.

CAPÍTULO II

ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

En México y en muchos otros lugares del mundo, es el Estado quien tiene la obligación de proporcionar a la ciudadanía bienestar colectivo como es la salud, la educación, seguridad social, comunicación, obras públicas, entre otras. Y para esto requiere que el gobernado cumpla con la obligación que está establecida en nuestra Ley suprema en la que se menciona que todo particular debe contribuir con el gasto público y de esta manera el Estado cuente con los recursos necesarios para satisfacer la tarea que le fue consignada.

Por lo que se mencionó anteriormente, en la presente tesis se abordarán temas referentes a los principios básicos de las contribuciones, así como sus elementos, de manera que permita que el particular tenga conocimiento de la aplicación de las leyes y no se corrompan sus derechos constitucionales.

Además se hablará de temas referentes a las personas que hacen una gran labor que se les encomienda al poner en práctica su profesión, como es el papel del contador público independiente y el código que reglamenta su actuar en la prestación de sus servicios.

También se señalará cual es la definición de perito contable y de la intervención del contador público en su actuación como perito, que son los aspectos generales que nos ayudarán a entender esta investigación.

2.1 Principios de las contribuciones

Así como el ser humano necesita de los recursos materiales y económicos para poder subsistir en lo individual y en lo familiar, el Estado también necesita recursos para sostenerse y desarrollar sus diversas atribuciones legales y lo hace apoyándose de los ingresos públicos que percibe de los contribuyentes.

En el artículo 73° fracción VII de nuestra Carta Magna menciona las facultades que tiene el congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el gasto público.

Aunado a lo anterior de acuerdo al artículo 31° fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos emana la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la Federación, como el Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Prácticamente esto deja en claro la obligación que tenemos todos los ciudadanos mexicanos que formamos parte de la nación de aportar un poco de nuestros recursos

para solventar las necesidades sociales propias de nuestro gobierno, supervisando que se haga con justicia, y de la manera proporcional y equitativa en que la misma ley lo expresa.

De dicho precepto constitucional se derivan los denominados principios tributarios a los cuales se tienen que apegar todas las contribuciones, Luis Humberto Delgadillo en su obra “Principios de Derecho Tributario” menciona que los concedores del derecho han derivado una serie de reglas, las cuales deben observar tanto las autoridades legislativas como las administrativas, en donde éstas tienen su origen en las normas fundamentales de nuestro sistema jurídico y se conocen como principios constitucionales de la tributación.

Para Hugo Carrasco Iriarte en su obra “Derecho Fiscal I” (2007) existen siete principios de las contribuciones y que deben tomarse en cuenta en materia tributaria:

1.-*Principio de generalidad*, menciona que la ley debe abarcar a todos individuos que se encuentren en una situación jurídica.

2.-*Principio de uniformidad*, se refiere a cuando algunos sujetos pasivos (contribuyentes) se encuentren en el mismo supuesto se les impondrán las mismas obligaciones.

3.- *Noción de justicia*, se debe tomar en cuenta que debe prevalecer dentro del ordenamiento jurídico; ya que la justicia corresponde en dar a cada uno lo que se le debe como individuo.

4.-*Principio de justicia impositiva*, que consiste en el reparto de las cargas públicas, que corresponden al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

5.- *Principio de seguridad jurídica*, los particulares tienen la razón suficiente para exigir al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas tanto de los derechos y los deberes que genera la ley, así como las obligaciones que les corresponden.

6.-*Principio de legalidad tributaria*, consiste en que ninguna autoridad fiscal puede hacer uso de su poder para emitir un acto o resolución a menos de que la ley se los permita.

7.-*Principio de capacidad contributiva*, se refiere a que la contribución del particular deberá ser acorde a su posibilidad económica determinándose con base en el ingreso de la persona.

Es de observarse que existen dichos principios con el fin de evitar los abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público, ya que puede ocurrir que las autoridades pretendan exigir contribuciones elevadas o confiscatorias, con el pretexto de necesitar recursos para cubrir los gastos públicos.

Es por eso que desde hace muchos siglos se idearon una serie de principios jurídicos basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad, que actúan como base de todo el orden tributario, esto significa que para que el contenido del derecho fiscal en un país pueda considerarse correcto y adecuado, las normas legales deben encontrarse fundadas y motivadas en estos principios jurídicos, que actúan a la manera de soporte de toda la estructura jurídica.

Adam Smith señaló en su libro “La Riqueza de la Naciones” (2002), cuatro principios esenciales de los impuestos que bien pueden ser aplicados a otro tipo de contribuciones:

1.- *Principio de justicia. Enuncia que “los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas”.*

2.- *Principio de certidumbre. Todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios. De ahí que Adam Smith escribiera: “La certeza de la cantidad que está obligado a pagar cada uno, es una cuestión tan importante en materia de impuestos que un grado bastante de desigualdad parece ser, si se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño de poquísima entidad en comparación con un pequeñísimo grado de incertidumbre”, es decir, debe de ser claro y preciso para el contribuyente la cantidad que debe de pagar, la fecha en que debe de hacerlo y la forma en que debe realizarse.*

3.- *Principio de comodidad.* Todo impuesto debe recaudarse en forma y época en que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

4.- *Principio de economía.* El rendimiento de impuesto debe de ser el mayor posible en relación al costo de recaudación y administración.

Analizaremos más a fondo los principios básicos constitucionales de las contribuciones desde el punto de vista de varios autores.

1.- *Principio de legalidad*

El principio de legalidad “es aquel por virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material” (DE LA GARZA, 1999:30)

Esto es que la ley que dicta el tributo debe de definir cuáles son los elementos y los supuestos de la obligación tributaria, es decir, el hecho generador del impuesto, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, el objeto y la cantidad de dicha prestación los cuales no deben de quedar a discreción de la autoridad fiscal. (DE LA GARZA, 1999:265)

Este principio tiene su fundamento en el artículo 16° primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice: “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papales o posesiones sino en virtud de mandamiento

escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

Basándonos en lo anteriormente mencionado podemos destacar 3 características esenciales que son necesarias para la procedencia lícita de cualquier procedimiento, los cuales son: que el documento sea por escrito, ante una autoridad competente y que esté debidamente fundado y motivado.

La fundamentación consiste en citar los preceptos jurídicos aplicables a un caso concreto, señalando la ley, el capítulo, apartado, artículo, párrafo, fracción, inciso, el subinciso, etc., apoyándose con razones y pruebas.

Esto es, que las autoridades al manifestarse por escrito deben de especificar las normas jurídicas en las cuales se está basando para la realización de los actos o procedimientos que están aplicando, para que esté claro el sustento legal, sin dejar duda alguna en la fundamentación de las leyes.

Por motivación, entendemos según lo expresa LÓPEZ-GUERRERO (2000) en su libro consultado en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf> como el

razonamiento en el escrito de la autoridad que justifique que su actuación se ajusta al precepto legal que lo fundamenta.

Es decir la motivación consiste en hacer un razonamiento lógico-jurídico, justificando el porqué del actuar de la autoridad.

La competencia de la autoridad también es importante señalarla ya que debe fundarse y motivarse, para que los gobernados queden enterados de las atribuciones y facultades del servidor público que realiza o lleva acabo dicho procedimiento.

Este principio nos deja en claro que las autoridades fiscales solo pueden actuar conforme a lo que la ley les permite, cuidando su correcta aplicación y evitando el abuso o desvío de poder en perjuicio de los particulares.

Debido a que nos encontramos en presencia de una garantía individual, ahora nombrado "Derechos humanos" en caso de quebrantarse por los servidores públicos el particular puede ejercer los medios de defensa legal que han sido creados con el único objetivo de brindar justicia al contribuyente por medio del recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo que se abordará en el capítulo IV.

En conclusión este principio de legalidad que proviene del latín “*nullum tributum sine lege*”, tributo sin ley, consultado en <http://abogadosdevenezuela.wordpress.com/2010/05/17/derecho-tributario-el-principio-de-la-legalidad-tributaria-debe-ser-enunciado-asinullum-tributum-sine-praevia-lege-tributae/> recomienda que todas las obligaciones tributarias de los contribuyentes destinados a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, y que no debe de haber algún tributo sin una norma jurídica que lo regule.

En palabras de Jarach, “significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde, entonces por lo menos aquella autonomía estructural que corresponde al derecho penal, el cual, sin embargo, a diferencia del derecho tributario nunca puede hallar aplicación si una actividad jurisdiccional: le corresponde, según nosotros, la misma autonomía estructural civil” (JARACH, citado por de la Garza, 1999:30)

Ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por la disposición general anterior.

De igual forma, el principio de legalidad establece la obligación de precisar los elementos de la misma que son: los sujetos activo y pasivo, el objeto, la base, la cuota o tarifa que profundizaremos más adelante.

II. *Principio de audiencia*

Este principio debe observarse en primer lugar por el Poder Legislativo con fundamento en el artículo 14° segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice: “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad”.

Este principio consta básicamente de que el particular que fue afectado, debe de tener la oportunidad de ser escuchado, ejerciendo su derecho al presentar sus alegatos, argumentos, explicaciones y razones que éste tenga a su favor de manera que le permita desvirtuar, aclarar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo.

Además de que puede tener la oportunidad de ser asesorado por un profesional de derecho, ante la autoridad administrativa competente o ante los tribunales administrativos o judiciales.

Para Sánchez Gómez Narciso en su libro “Derecho Fiscal Mexicano” (2009) existen dos aspectos fundamentales; uno es de forma y el otro de fondo.

El primero de ellos consiste en que nadie puede ser privado de su libertad , de sus propiedades o derechos mientras el particular se encuentre en estado de indefensión, y el segundo se refiere a que para que un particular pueda ser privado de su libertad, de sus propiedades y derechos, debe de existir un procedimiento previo, llevado a cabo conforme a derecho establecida en la ley, en donde se haya dictado una resolución definitiva fundada y motivada y que haya sido notificada correctamente al destinatario.

Con este principio el contribuyente se protege mediante procedimientos legales establecidos en la ley y por otra parte para que las autoridades administrativas o fiscales no ejerzan su autoridad en forma arbitraria, excesiva, o que perjudique los intereses de los particulares.

En el caso de que los procedimientos tributarios no procedan, sean nulos o ilegales, pueden ser revocados o dejados sin efecto al hacer valer los medios de defensa legal como el recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo o el juicio de amparo ejerciendo así su derecho de petición.

Lo importante de este principio es que se debe cumplir y respetar fielmente para que las autoridades fiscales no dejen en estado de indefensión a los particulares, y sobre todo para que se le dé seguridad jurídica y eficacia a la vigencia de sus derechos, propiedades o posesiones personales

III. *Principio de proporcionalidad y equidad*

La proporcionalidad “significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal” (SÁNCHEZ, 2009:150).

Esto es que por mandamiento constitucional se debe de establecer cuotas, tasas, tarifas progresivas que permitan gravar a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica, es decir afectar una parte justa y razonable los ingresos o utilidades obtenidas por cada contribuyente .

Este principio de proporcionalidad se logra a través de las tarifas progresivas que se le aplican a la base de los particulares de acuerdo al rango en el que se encuentren

ubicándolos por medio de los ingresos que obtengan, es decir grava más quien gane más y grava menos quien gana menos.

Se llega a la conclusión respecto a la proporcionalidad y coincidiendo con varios autores en que existe incongruencia, ya que este principio a veces afecta a los contribuyentes que se encuentran ubicados en una tarifa en la cual ya es su obligación que el pago del impuesto sea mayor por encontrarse en el supuesto de que por diferencia de un peso, se ubica en la siguiente tarifa.

La equidad tributaria significa “ que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales desde el punto de vista económico” (SÁNCHEZ, 2009:151).

Es muy importante el hecho de que las autoridades fiscales apliquen este principio esencial ya que es su obligación otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes en todos los aspectos de la relación tributaria

IV. Principio de destino de las contribuciones a cubrir al gasto público

De acuerdo a lo referido en el artículo 31° fracción IV de nuestra Carta Magna donde nos menciona que se debe contribuir al gasto de la federación, a las Entidades Federativas y a los Municipios destinado a cubrir el gasto público.

Este gasto público tiene sentido social y colectivo, ya que todo lo recaudado de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y aportaciones de seguridad social van enfocados a devolverlo en beneficio de la ciudadanía atendiendo sus necesidades y demandas de la población relacionadas con la prestación de servicios públicos .

De manera que este principio debe llevarse a cabo con honestidad, transparencia cuidando los recursos de la mejor manera y utilizándolos de manera correcta en beneficio a la sociedad, evitando el desvío o malversación de fondos para los servidores públicos o personas de alto poder.

V. Principio de igualdad y prohibición de leyes privativas

Este principio tiene su fundamento en el artículo 13° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el cual se menciona que “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”, es decir, que las disposiciones legales

que se refieren a derechos, contribuciones de mejoras o de seguridad social, así como de impuestos tienen que ser de manera general, obligatorias e impersonales y aplicarse sin distinción alguna, por condiciones económicas, políticas, sociales, religión, entre otras, de manera que haya igualdad y respeto para todos los particulares.

Las leyes privativas no crean situaciones generales, abstractas e impersonales, en cambio, las leyes especiales aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas, hechos o situaciones si tienen la nota de generalidad.

Es así que las disposiciones fiscales deben contemplar aquellas personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, debiéndose aplicar sin distinción tanto en cargas en particulares como a exenciones de manera que permita alcanzar la eficacia e igualdad, generalidad, impersonalidad y obligatoriedad, y con esto se garantiza el principio de equidad que mencionamos anteriormente.

VII. Principio constitucional que prohíbe los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo o a realizar actividades lícitas.

En el artículo quinto de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nos menciona que “A ninguna persona podrá imponérsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos”. Esta

disposición podrá quebrantarse por determinación judicial cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

Es decir, esta norma garantiza el derecho que tiene cualquier individuo de dedicarse a la profesión u oficio que mejor le convenga, sin importar su nacionalidad, raza, color, religión, condición social, siempre y cuando la actividad que realiza sea lícita, solo existe prohibición para desarrollar trabajos o actividades por determinación judicial dictada en los términos de la ley.

VIII. Principio de irretroactividad de las leyes fiscales

Este principio consiste en que las normas jurídicas fiscales no deben de ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor de dicho precepto jurídico, su observancia debe cumplirse a partir del día siguiente del que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, obrando hacia el presente y futuro de que surta efectos jurídicos, pero no para el pasado.

Dicho principio tiene su fundamento en el artículo 14° primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la que se menciona que “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.

El principio de irretroactividad se enfoca a satisfacer uno de los fines primordiales del derecho el cual es la seguridad jurídica. El derecho está orientado a eliminar la arbitrariedad de las relaciones sociales, y por lo tanto se constituye en una norma general.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación expresó lo siguiente: “Las leyes retroactivas o las dicta el legislador común o las expide el constituyente, al establecer los preceptos del Código Político. No se le podrá dar efecto retroactivo en perjuicio de alguien porque lo prohíbe la Carta Magna, y deberán aplicarse en forma retroactiva, a pesar del artículo 14° constitucional, y sin que ello importe violación de garantía individual alguna”.

Y conforme al citado artículo 14° constitucional en <http://info4.juridicas.unam.mx/juslab/leylab/250/15.htm> que establece que a ninguna ley se le podrá dar efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona, ni ser privado de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, salvo juicio seguido ante tribunal competente.

Para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores.

IX. Principio del derecho de petición

Con fundamento en el artículo 8° de nuestra ley suprema que dice “ Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la Republica. A toda petición deberá recaer una acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve termino al peticionario”.

Es una garantía constitucional que protege la libertad del individuo, porque prevé la obligación que tienen los funcionarios y empleados públicos de contestar toda clase de peticiones, promociones o demandas pidiendo a su vez que la autoridades deben oír, escuchar y contestar en breve termino lo pedido, planteado o argumentado, mediante la forma escrita y notificarse personalmente la contestación al interesado, solo de esta manera puede surtir todos sus efectos legales.

La autoridad no está forzosamente obligada a contestar en determinado sentido, pero si tiene la obligación de fundar y motivar la respuesta para que esté revestida de plena legalidad.

Es importante considerar que no todos los servidores públicos de la Federación de las Entidades Federativas y de los Municipios son competentes para contestar instancias o peticiones que les formulen los particulares, por dicha razón es conveniente que los contribuyentes consulten la Legislación Fiscal para corroborar quienes son autoridades autorizadas para emitir los actos respectivos que den eficacia al principio constitucional del derecho de petición.

Las autoridades también tienen plazos para contestar las peticiones, solicitudes, aclaraciones o instancias dirigidas por los particulares en un plazo de cuatro meses y que en muchas ocasiones sucede que los servidores públicos no emiten el acuerdo o resolución que atienda una petición, quedando el particular en un estado de incertidumbre jurídica, es por ello que en el sistema jurídico mexicano se configura una institución que se conoce como resolución negativa ficta.

El artículo 37° del Código Fiscal de la Federación menciona que “Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 3 meses” una vez que haya pasado el plazo establecido y siempre y cuando no se modifique la resolución el particular podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente, es decir, negativa ficta y el interesado puede interponer los medios de defensa que a sus intereses convenga

2.2 Definición y clasificación de las contribuciones

El dinero que año con año recibe el Estado en sus tres poderes de competencia es lo que comúnmente conocemos como ingresos públicos, ello como consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otras actividades del derecho público y privado.

Una de las principales fuentes de ingreso de la nación es por medio de los ingresos tributarios, que es también denominado por conocedores e investigadores del Derecho tributario como “poder impositivo”, para otros “poder tributario”, “supremacía tributaria”, “soberanía fiscal o potestad tributaria”, llegando a la conclusión de que son aquellos que decreta el Estado de manera general y obligatoria mediante las leyes respectivas a cada caso concreto, con la finalidad de cubrir el gasto público, haciendo uso de su autoridad.

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.” (DE LA GARZA, 1999:26).

Clasificación legislativa de ingresos públicos

1.- En atención al poder tributario que las establece y percibe:

a) Ingresos públicos federales. Según la Ley de Ingreso de la Federación, los ingresos públicos federales son: impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de la liquidación o pago, productos, aprovechamientos, ingresos de organismos y empresas, aportaciones de seguridad social, ingresos derivados de financiamientos.

b) Ingresos públicos estatales. Conforme a la mayoría de las legislaciones locales existen ingresos ordinarios y extraordinarios. Son ordinarios los que se establecen para el pago del gasto público corriente. Son extraordinarios aquellos cuya percepción se decreta específicamente para cubrir el pago de gastos e inversiones accidentales, especiales o extraordinarias.

c) Ingresos públicos municipales. Los ingresos que perciben los municipios son, según la Ley de Ingresos para el municipio de Cuernavaca, impuestos, contribución de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones, aportaciones federales, aportaciones estatales y otros.

“Las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas.”
(LÓPEZ, 2000: 4)

Las contribuciones constituyen la principal fuente de ingreso de todo el Estado moderno. El término contribución es un concepto que engloba a todo lo que auxilia a recabar los gastos del Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, que a su vez, se traducen en servicios públicos en beneficio de la comunidad que los recibe.

Podemos decir entonces que las contribuciones son todos aquellos ingresos que percibe el Estado por medio de las aportaciones de seguridad social, los derechos, las contribuciones de mejoras y los impuestos que posteriormente se convierten en erogaciones que realiza el gobierno con la finalidad de proporcionar a los ciudadanos servicios públicos.

Entrando un poco al tema referente a la clasificación de las contribuciones, es necesario remitirnos a la legislación fiscal vigente citada en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en la que dice que las contribuciones se clasifican en

impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y las define de la siguiente manera:

I.- *Impuestos*: son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III Y IV de este artículo.

II.- *Aportaciones de seguridad social*: son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- *Contribuciones de mejoras*: son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- *Derechos*: son las contribuciones establecidas por la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren prevista en la ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Existen varias definiciones que hablan sobre la clasificación de las contribuciones para SÁNCHEZ (2009) menciona que los impuestos son aquellas contribuciones que percibe el Estado de manera general y obligatoria y que deben de aportar todas las personas físicas y morales que se encuentren en el supuesto jurídico dictado por la ley y cuyo destino sea el de cubrir el gasto público.

“La palabra impuesto proviene de la raíz latina *impositus* que significa tributo o carga. El impuesto es la obligación y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor de un estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en una autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria. Prácticamente se trata de la parte de la riqueza de los individuos que por diversas circunstancias relacionadas con sus actividades económicas quedan obligados legalmente a dar, para que de esta forma vengan a contribuir al sostenimiento de las funciones colectivas del Estado” (SÁNCHEZ, 2009:253).

Los impuestos representan la mayor aportación de los ingresos públicos que percibe el gobierno por parte de los contribuyentes, es por ello que a continuación se enunciarán la clasificación de los impuestos en sus tres niveles de poder, sin adentrarnos demasiado en este tema ya que el principal es otro.

Impuestos federales

- Impuesto Sobre la Renta (ISR).
- Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).
- Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (IDE).
- Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), que fue derogado según reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de Diciembre de 2013 consultado en la página http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013, por lo tanto a partir del año 2014 desaparece este impuesto.

Impuestos estatales

- Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales.
- Impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal.
- Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos.
- Impuesto sobre compraventa y operaciones similares.
- Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos.
- Impuesto sobre nóminas.
- Impuesto sobre honorarios por actividades profesionales y ejercicios.
- lucrativos no gravados por la ley del IVA.
- Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.
- Impuesto sobre traslado de dominio de bienes muebles usados.

- Impuesto sobre actos, contratos e instrumentos notariales.

Cabe mencionar que estos impuestos sólo se aplican dentro de las fronteras de cada Estado, y no tiene influencia en los demás Estados, es decir, cada Estado decreta sus impuestos locales.

Impuestos municipales

- Impuesto predial.
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles y transmisión de dominio.
- Impuesto para el fomento deportivo y educacional.
- Impuesto para el fomento turístico, desarrollo integral de la familia y promoción de la cultura.
- Impuesto sobre asistencia a juegos permitidos y espectáculos públicos.
- Impuesto para el mantenimiento y conservación de las vías públicas.
- Impuesto por alumbrado público.
- Impuesto de plusvalía.

Ahora bien referente a la segunda contribución de la cual también se recaban ingresos para sufragar el gasto público lo ocupan los derechos, los cuales para

SÁNCHEZ (2009) afirma que los derechos son las contribuciones que por mandato legal tienen que pagar aquellas personas físicas y morales, como consecuencia de los beneficios que en forma personal y directa alcancen por los servicios que les presta el Estado en sus funciones de derecho público, o por el uso, de la explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público.

Como ya se señaló anteriormente los derechos ocupan el segundo lugar en la recaudación de los ingresos públicos, los beneficios personales y directos que reciben las personas físicas y morales por los servicios que el estado presta el contribuyente debe cubrir con su obligación en proporción con el beneficio obtenido por dicho sujeto.

Estos derechos se resumen en las contribuciones establecidas en la ley, siendo un ingreso que proviene de los servicios que solamente el Estado puede prestar, así como por el uso de los bienes de dominio público de la Nación, que deben de pagar a la autoridad correspondiente, cuyo respectivo monto se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Podemos mencionar algunos ejemplos de los derechos como son: cuotas en las autopistas, expedición de pasaportes, certificación de títulos, otorgamiento de licencias y permisos, abrir un negocio, etc.

En cuestión de la contribución que ocupa el tercer lugar en la recaudación del gasto público tenemos a las aportaciones de seguridad social según SÁNCHEZ (2009) constituyen el pago de una contribución por los servicios que presta el Estado en materia de previsión o seguridad social, como es el caso de: la asistencia médica, hospitalaria, incapacidades para el trabajador, seguro de maternidad, vejez, jubilaciones, indemnizaciones, derecho a la vivienda, a centros recreativos, etc. Cuyos beneficiarios son los trabajadores y sus familiares o derechohabientes.

Para el contador público Hernández Méndez Marcelo según lo menciona en <http://www.fiscalistas.net/colabora/marcelo/contribumex.html> se refiere a las aportaciones de seguridad social como “aquellas contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o bien por las personas que se beneficien directamente por servicios de seguridad social brindados por el Estado”.

En México existen 3 grandes entidades que brindan servicios de seguridad social.

1.- El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), que brinda servicios a los trabajadores privados que están a cargo de entidades o dependencia públicas, federales o locales.

2.- El Instituto de Servicios Social y Salud para los Trabajadores del Estado (ISSSTE), tiene como objetivo proporcionar servicios de seguridad social a los trabajadores, ex trabajadores, familiares y pensionados del gobierno federal.

3.- Sistema de Protección a la Salud (Seguro Popular), la población objetivo de este Instituto son los trabajadores independientes, autoempleados, población indígena y campesina, entre otros, que no tienen acceso a la cobertura del IMSS o del ISSSTE.

Con esto llegamos a la contribución que ocupa el cuarto lugar en recaudación que le corresponde a las aportaciones de mejoras, la cual para SÁNCHEZ (2009) son los tributos a cargo de las personas físicas y morales que deben enterar a la administración pública federal, estatal o municipal, por los beneficios que en forma directa logren los contribuyentes ubicados en el área de influencia, como consecuencia de una obra o servicio público y de conformidad con la legislación fiscal conducente.

Estas contribuciones las encontramos definidas en el artículo 2º fracción III del Código Fiscal de la Federación, a cargo de aquellas personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Las contribuciones de mejoras se ubican dentro de las contribuciones especiales, que se definen como una prestación establecida en la ley a cargo de los contribuyentes quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, derivado del gasto que ocasionó la realización de alguna obra pública a su beneficio, es decir, tanto los particulares como el Estado llegan a un acuerdo en el que se pacta aportar cierta cantidad de dinero para en conjunto llegar al fin que se desea.

Las características esenciales de las contribuciones especiales son:

- 1.-Son de carácter obligatorio para los particulares.
- 2.-El pago es por la ejecución de la obra pública que es prestada por la administración pública, es decir, que el contribuyente paga al Estado por el beneficio específico que reciben con motivo de una obra o prestación del servicio público.
- 3.- Esta contribución solo la pagan los sujetos que se benefician directamente de algún servicio u obra pública.

Son contribuciones marcadas en las leyes a cargo de personas físicas y morales, que se beneficien directamente por obras públicas, por ejemplo, si el gobierno federal construye una autopista, los usuarios deberán pagar el peaje; es decir, el uso de la misma, para recuperar la inversión y realizar su mantenimiento.

Los sujetos están obligados a cumplir con las contribuciones de la manera proporcional y equitativa por medio de prestaciones patrimoniales establecidas en Ley, cuyo fin es satisfacer necesidades de la sociedad con fundamento en el principio de solidaridad social.

- a) *Prestaciones patrimoniales.* Las hay en dos tipos: la primera son en prestaciones personales entre las cuales figuran las siguientes: enlistarse en el ejército, servir de jurado en un juicio, realizar funciones electorales o censales, prestar alojamiento, alimentos y otras prestaciones a los militares en tiempo de guerra. Y las segundas son las prestaciones patrimoniales o económicas, como pagar las contribuciones, aportaciones de seguridad social, sanciones económicas, etc.
- b) *De carácter público.* Son las que se entregan obligatoriamente al Estado, es decir, cumplir con nuestra obligación como contribuyente para que el Estado realice sus atribuciones
- c) *Proporcionales y equitativas.* Es un requisito que se desprende del artículo 31 fracción IV constitucional, siendo exclusiva de las contribuciones y no de cualquier prestación patrimonial de carácter público.
- d) *Establecidas en una ley.* En el sentido formal y material debe existir una ley de donde emane la obligación que esta misma imponga, no surge por voluntad de las partes.
- e) *Su finalidad es satisfacer las necesidades sociales y no solo el gasto público.* Las contribuciones no solo tienden a cubrir el gasto público, sino también otros propósitos.

f) *Los principios jurídicos que sirven de fundamento a las contribuciones son el de igualdad, pero más específicamente el principio de solidaridad.* En este caso menciona que para ser coherente con lo establecido en varios artículos de la Constitución que regulan las contribuciones, no puede seguir sosteniéndose que las contribuciones son aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público proporcionales y equitativas, establecidas en ley, que deben cubrir los sujetos obligados y cuyo propósito es satisfacer las necesidades sociales y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social.

2.3 Elementos de los impuestos

Prácticamente se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de dictar las leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, tales como (sujeto activo y pasivo, objeto, base, cuota o tarifa, forma y periodo de pago, exenciones y exigibilidad de tal aportación). Es así que para el ámbito federal dicha atribución es ejercitada por el Congreso de la Unión integrada por una cámara de diputados y otra de senadores.

Los elementos de la contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, siendo el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución y por medio de ellos, se

puede conocer: el momento en que surge una obligación fiscal, quiénes son los sujetos activo y pasivo de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota o tarifa aplicable a cada caso, la forma y periodo de pago, las exenciones a esa obligación, así como su requerimiento en la vía coactiva, todos ellos tienen como denominador común el principio de legalidad que le da certidumbre y fijeza al deber contributivo de los particulares. Por su orden e importancia a continuación procedo a comentarlos:

- a) “*Sujeto activo*, es el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; en esas condiciones, compete a la federación, a las entidades federativas, incluyendo al Distrito Federal y a los municipios, como entidades jurídicas de derecho público, pueden ejercer el poder o autoridad del estado para exigir legalmente el entero del gravamen dentro de su propia esfera de competencias, la finalidad que persiguen al emprender tal medida está representada por la necesidad de cubrir el gasto público” (SÁNCHEZ, 2009:249)

- b) “*Sujeto pasivo*, es la persona física y moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con la ley está obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal conducente a ese deber.”
(Ibid:249)

Sujetos pasivos son los que asumen una responsabilidad deudora de la obligación tributaria y que se ven obligadas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación que no afecte procesos de la vida económica

c) *“El objeto de las contribuciones, es la materia, actividad o acto sobre el cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo”.* (Ibid:250)

Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho que señala la ley como deudor de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o de mejoras, y que por lo mismo una persona física o moral se ve obligada a apagar cualquiera de los tributos referidos, y esa circunstancias puede hacer la percepción de un salario de honorarios, intereses, créditos por la venta de bienes muebles o inmuebles, la asistencia técnica, profesional, por la fabricación de bienes, satisfactores o insumos, o por los beneficios o ventajas que nos brinda el Estado por los servicios públicos que presta a la colectividad, o aprovechar y disfrutar sus bienes del dominio público.(Ibid; 250)

Con este termine se alude al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo. De Araujo Falcao, lo define como: *“La manifestación de la realidad económica sometido a la imposición, pues en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, el cual el derecho atribuye trascendencia jurídica”.*

Para Pérez de Ayala consultado en biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM sostiene que estas realidades son:

- a) *La renta*. Grabados por el Impuesto Sobre la Renta (los ingresos que recibimos por nuestro trabajo).
- b) *El consumo o gasto*. Que representan los bienes que compramos y que se ganan con el IVA, ISAN o el ISABI.
- c) *El patrimonio*. Representado por los bienes que poseemos, que se graban con el impuesto predial o el ISTUV.
- d) “*Base de la contribución*, que también se le llama en algunos casos unidad fiscal, es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario, como puede ser: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el número de litros producidos de alguna sustancia, las utilidades obtenidas conforme a la ley, el valor de los bienes muebles o inmuebles grabados, el porcentaje de kilogramos de insumos, artículos o bienes elaborados y ello debe corroborarse con los registros contables, notas de venta, facturas, avalúos practicados, con el valor comercial de los bienes, servicios o actos grabados. Si se trata del cobro de derechos la base puede ser el precio de los servicios prestados a los particulares y el valor de los bienes del dominio del Estado que sean la causa de los mismos o el costo del financiamiento de obras y servicios públicos si se trata de aportaciones de mejoras o de seguridad social” (sanchez;2009:250).

También se le conoce como base imponible o base gravable, según Vicente Arche la define como “*la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen*”.

La principal función de la base es determinar junto con la tasa o tarifa la cuantía de la deuda tributaria a cargo del particular. Es un elemento que debe venir determinado en ley, o por lo menos ser susceptible en determinación. En una tesis jurisprudencial se establece que la ley debe señalar las bases el monto del impuesto, más no es obligación de la ley señalar concretamente la base, basta con que esta pueda ser determinada a través de ciertos procedimientos o cálculos.

Modalidades de la base

La base se considera simple cuando se conforme de un elemento y será compleja cuando se trate de dos o más. Dicha base está constituida por lo regular en una suma de dinero.

Integración de la base

Para la base del impuesto no resulta sencillo en cuestión del impuesto sobre la renta, ya que en su integración no solo se deben considerar las modalidades a las que se

hace referencia anteriormente, sino que también existen otros elementos como las deducciones, reducciones o las disminuciones.

- *Deducciones.* son el conjunto de elementos con los cuales se determina del objeto del gravamen, que en realidad estas deducciones son disminuciones de la base.
- *Las reducciones o aumentos de la base.* Se realiza cuando la base imponible es inferior o superior al normal en función de una determinada política económica que se instrumenta mediante el impuesto.
- *La disminución de la base.* Son elementos que no se toman en cuenta en la integración de la base gravable como son las pérdidas fiscales de ejercicios fiscales anteriores.

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

Es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar, entre las más comunes en la legislación se encuentran las siguientes:

1.- *Tarifa fija*. Se presenta en cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria por disposición expresa de la ley.

2.- *Tarifa proporcional*. Es aquella que permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Ejemplo IVA.

3.- *Tarifa progresiva*. Esta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. Es la más utilizada por la legislación fiscal por su aparente equidad. Existen dos modalidades de esta tarifa:

- *Tarifa progresiva continúa*. Ésta se presenta en el impuesto predial que consiste en el tributo que se le aplica al valor de algún predio ya sea rural o urbano y solo en algunos estados lo establecen.
- *Tarifa progresiva por escalones*. En ésta la base aparece dividida en escalones a cada uno de los cuales se aplica una cuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior. Este sistema es más equitativo que los anteriores. Se aplica en el impuesto sobre la renta.

Existe una diferencia de fondo entre el principio de legalidad y el de reserva de Ley. El principio de legalidad exige que toda contribución se establezca en alguna Ley y el de reserva de Ley exige que los elementos esenciales de esas contribuciones también se establezcan en la misma Ley que los crea.

La aplicación que se le ha dado en nuestro país al principio de reserva de Ley viene precisada en interpretaciones jurisprudenciales. La materia reservada a la Ley en materia fiscal en México comprende: impuestos y elementos esenciales que deben estar expresamente consignados en la Ley.

En el artículo 31° fracción IV, además de establecer los requisitos que sean mencionado en este capítulo, también exige que los elementos esenciales del mismo pueden ser sujeto, objeto, base, tasa y época de pago. Así mismo se estableció que las bases para la determinación del monto de los impuestos debe de ser en la misma ley que lo establece, o en su caso, al menos fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto.

Finalmente se incluyó como elemento reservado a ley tributaria, las exenciones, ya que en el artículo 28° primer párrafo constitucional, establece que están prohibidas las exenciones en los términos y excepciones que fijan las leyes. Por tanto si la

exención en materia tributaria consiste en que conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación menciona que tales elementos son: el objeto, los sujetos tributarios, base, tasa, época de pago y las exenciones. Si bien la exención no es elemento esencial del impuesto, debe forzosamente estar establecido en ley según lo indican el artículo 28° Constitucional y 5° CFF, como se mencionó anteriormente.

2.4 Extinción de las obligaciones

Según el Código Fiscal de la Federación, las formas de extinguirse la obligación tributaria es por medio de:

- El pago.
- La condonación.
- La compensación.
- La prescripción.
- Cancelación.

Según el Código Civil Federal establece que el pago es “la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”.

Narciso Sánchez Gómez (2009) define al pago como “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria, y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre dentro del supuesto, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal”.

Por lo tanto entenderemos al pago como aquella cantidad dada ya sea en dinero o en especie al fisco por la deuda de una obligación tributaria de una persona física o moral.

De acuerdo al artículo 6° cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, nos dice que el plazo para realizar el pago será en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

La segunda forma de extinción de una obligación según el CFF es la condonación, que se lleva a cabo cuando las personas físicas o morales son sujetos al impuesto,

es decir, causó o generó la obligación tributaria y están obligados pero el Estado se lo perdona.

En el artículo 74° del Código Fiscal de la Federación señala que La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive aquella determinadas por el propio contribuyente.

Siguiendo el orden señalado por el CFF en cuanto a este tema, nos encontramos a la compensación y cuando hablamos de compensación no referimos a la forma de extinción de la obligación que sucede cuando el sujeto activo y el sujeto pasivo son recíprocamente deudor y acreedor y solo son compatibles las deudas de crédito que se pagan mediante declaración y solo opera tratándose de la misma contribución salvo autorización expresa.

En el artículo 23° del Código Fiscal de la Federación menciona que “los contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio por retención a terceros siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen por motivo de importación”.

Es por ello que muchos contribuyentes se inclinan por esta opción, como una alternativa para no hacer desembolsos monetarios para cumplir con el pago de la deuda que se tiene contraída.

Siguiendo con el escalón de formas de extinguir una obligación nos encontramos a la prescripción y que la entendemos como la pérdida o adquisición de derechos por el simple transcurso del tiempo y que opera tanto a favor del fisco como a favor del contribuyente, el plazo para que opere es de 5 años, dentro de la prescripción operan 2 instituciones: suspensión y la interrupción.

La suspensión se ejercita por cada medio de defensa que se interponga, es decir, me respeta el tiempo transcurrido, pero el tiempo del medio de defensa no se cuenta; la interrupción se da con cada gestión de cobro, es decir, sin importar los años que llevaban transcurrido menor a 5 años y hay una gestión de cobro, la cuenta vuelve a iniciar, empezando desde cero.

Esta forma de extinción de la obligación, que como ya se mencionó no está ni a favor ni en contra tanto del contribuyente como de la autoridad ya que extingue la obligación que tienen los contribuyentes de pagar la deuda contraída por ejemplo de algún crédito fiscal, así como la obligación de la autoridad para devolver saldos a favor o pagos de lo indebido a los contribuyentes.

Por último y no menos importante nos encontramos con la cancelación como forma de extinguir una obligación, la cual consiste en dar de baja un crédito fiscal por parte de la autoridad fiscal; es de señalarse que la cancelación puede darse tanto por insolvencia del contribuyente como por incosteabilidad del crédito fiscal.

Es importante señalar que la cancelación por sí misma no libera al contribuyente de la obligación fiscal, va de la mano con la prescripción, se cancela pero después puede reanudarse.

2.5 Código de ética

Una herramienta fundamental para mostrar los valores que debe tener aquel contador público que presta sus servicios como profesional, es basarse en el código de ética, y es por ello que el Comité Ejecutivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos acordó adoptar el código de ética basado en las Normas Internacionales de Auditoría, esta decisión hizo que se implementara un código de ética para la profesión contable de nuestro país, tratando de utilizar terminología comprensible y adicionando disposiciones incluidas en nuestro código que resultaban indispensables para hacer más estricto y fortalecer el ejercicio de la profesión contable en México.

La ética proviene del griego *ethikos* que significa “carácter”, y código se le conoce al conjunto de normas que regulan una materia determinada, la ética está vinculada a la moral y establece lo que es bueno, malo, lo permitido o lo deseado respecto a una acción o decisión.

Por lo tanto el código de ética fija normas que regulan el comportamiento de las personas dentro de una empresa u organización que supone una normatividad interna de cumplimiento obligatorio.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece en http://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2012/11/Codigo_de_etica_profesional_IMCP.pdf cuatro rubros fundamentales que el contador público deberá cumplir conforme se establece:

I.- Definición del alcance del código.

II.- Responsabilidad del profesional con la sociedad.

III.- Normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.

IV.- Responsabilidad hacia la profesión.

Algunos de los postulados que se encuentran dentro de estos rubros son:

Aplicación universal del código. Es aplicable a los contador público o firma nacional o extranjero por el hecho de serlo.

Responsabilidad hacia la sociedad

Independencia de criterio. Consiste en que el contador acepte la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial, es decir, que pueda expresar un juicio profesional.

Calidad profesional de los trabajos. Cuando un contador público realiza un trabajo de la profesión, debe de hacerlo conforme a la normatividad vigente, que sea aplicable al trabajo en específico que esté desempeñando. Tomando en cuenta en que dicho trabajo lo haga con el cuidado debido, la atención en el supuesto en el que se encuentra y la diligencia de una persona responsable.

Preparación y calidad del profesional. Para que un contador público pueda prestar sus servicios profesionales, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente, esto incluye el hecho de que el contador público esté en constante actualización, debido a los cambios continuos que se presentan en las disposiciones normativas que rigen la profesión.

Responsabilidad personal. El contador público siempre aceptará su responsabilidad en los trabajos que realiza así como los realizados bajo su dirección. Es por ello que es de vital importancia estar pendiente del trabajo que realizan los auxiliares en contaduría, ya que cualquier error puede ser perjudicial en el trabajo que se lleva a cabo, siendo el contador público encargado, el principal responsable y quien deberá asumir dichas consecuencias.

Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios

Secreto profesional. Es obligación del contador público de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de las que tenga o haya tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Con la autorización de los interesados el contador público proporcionará la información y documentación que les solicite la autoridad competente.

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral. Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral, como recibir retribuciones económicas que no tengan sustento profesional para su aceptación.

Haciendo referencia al punto anterior, es muy común en la actualidad se presenten situaciones que ponen en duda la veracidad y legalidad debida de ciertos trabajos que se les pide hagan los contadores, he ahí cuando el contador está en su derecho de rechazar trabajos que no sean confiables.

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El contador público se abstendrá de situaciones que puedan perjudicar a la persona que solicitó sus servicios, haciendo saber al patrocinador que el trabajo no se regala y que no se cobra por lo que se hace sino por el conocimiento que el contador pone en práctica.

Retribución económica. El contador público se hará acreedor de una retribución económica por los servicios prestados.

Responsabilidad hacia la profesión.

Respeto a los colegas y a la profesión. Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezcan actuando con espíritu de grupo.

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad .Para hacer llegar a la sociedad general y a los usuarios de sus servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el contador público se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional y cuando lo considere conducente, para aquellos servicios diferentes a los de dictaminación, podrá comunicar y difundir sus propias capacidades sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general.

Es de vital importancia que todo contador público tenga conocimiento y aplique de manera correcta el código de ética, que es el que guía su conducta en base a fundamentos morales y éticos de carácter universal, tanto en su persona, en la vida diaria en la organización y ante aquellas personas a las que presta su servicio.

El código de ética profesional del contador pública regula la actuación profesional de todos los contadores públicos por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que ejerza tanto en el ejercicio independiente o cuando actué como empleado en instituciones públicas o privadas, también le aplica a contadores públicos que además ejerzan otra profesión.

2.6 Definición de perito contable

De Pina citado por Gómez Lara (2008) en su libro Derecho Procesal Civil define a los peritos como “los sujetos que son entendidos en alguna ciencia o arte y que pueden ilustrar al tribunal acerca de diferentes aspectos de la realidad concreta, para cuyo examen es indispensable que se tengan conocimientos especiales, en mayor grado que en el caudal de una cultura general media”.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos “el perito contable es aquel contador público con amplia experiencia y amplios conocimientos contables y de auditoría, que mediante la realización de una serie de estudios, análisis, técnicas, pruebas o procedimientos aplicables en un caso particular y a través de la utilización de las herramientas o de los equipos de los que dispone, determina la aplicación o afectación contable procedente, con el fin de emitir su opinión en calidad de experto en la materia”.

Según el artículo 220° del Código Federal de Procedimientos Penales siempre que para el examen de personas, hechos u objetos, se requieran conocimientos especiales se procederá con intervención de peritos.

En base a los conceptos anteriores, se llega a la conclusión que un perito es un profesional independiente con capacidad y criterio, experto en un área específica, cuyo objetivo es emitir su opinión sobre la investigación de un caso en concreto para ilustrar a una tercera persona.

Así mismo la doctrina y la legislación clasifican a los peritos en dos grupos: los peritos titulados y los peritos entendidos; los primeros son aquellos que ya han cursado una carrera superior y cuentan con su título profesional el que los acredita como especialista en un área del conocimiento científico o técnico; los segundos son aquellos que desarrollan actividades prácticas de manera cotidiana y que debido a esto adquieren experiencia, es decir, su conocimiento es empírico, ya que adquieren el dominio de un arte, técnica, ciencia o en base a la práctica.

Por su parte el artículo 223° del Código Federal de Procedimientos Penales establece los requisitos que debe de tener un perito como es el contar con título profesional en la ciencia o arte al que se refiera el punto sobre el cual deba dictaminarse, si la profesión o arte están legamente reglamentadas; en caso contrario, se nombrarán peritos prácticos. Cuando el inculpado pertenezca a un grupo étnico indígena, podrán ser peritos prácticos, personas que pertenezcan a dicho grupo étnico.

Es por ello que se le conoce como perito a la persona que cuenta con la capacidad y preparación especializada en alguna rama de la ciencia, técnica o arte cuyo único fin es el de esclarecer algunos o algunos de los hechos que son materia de controversia.

El perito puede ser elegido por la parte que ofrezca la probanza de los cuales correrán los gastos que éste cause, por consiguiente será necesario que la contraparte designe a un perito en la misma materia o se adhiera al dictamen del perito ya nombrado.

Al momento de que los peritos cumplan con los requisitos que dicta la ley, estos están obligados a cumplir con la obligación de presentar bajo protesta del cargo que les fue conferido y a presentar su dictamen en los términos que señala la ley. Dicho dictamen puede ser desahogado de manera conjunta o separadamente e incluso puede ser en presencia del juez.

En el ofrecimiento de la probanza, debe de acompañarse el cuestionario que deberá desahogar el perito de cada parte, en el caso de que se presenten discrepancias significativas en los dictámenes de los peritos, el juez puede designar a un perito tercero en discordia.

Según Gómez Cipriano en su obra “Derecho Procesal Civil” (2008) hay peritos en rebeldía y tercero en discordia: el primero solo se da en relación de la parte oferente de la prueba, cuando la parte contraria no designa perito o éste no se presentara, se entenderá conforme al peritaje de la parte contraria y en dado caso el juez designará al perito en rebeldía cuando los peritos de las partes no rindieran su dictamen. El perito tercero en discordia deberá rendir su peritaje en la audiencia de pruebas y sus honorarios correrán a partes de iguales por ambas partes.

El hecho de que las partes que se encuentran en controversia puedan elegir a su perito para el desahogo de las pruebas, representa una igualdad en el proceso que se lleva a cabo ya que está respetando sus derechos humanos constitucionales.

Por lo tanto se le llama peritaje al examen de personas, cosas, hechos o sujetos realizados por algún experto en alguna ciencia, técnica, arte y que tiene como principal objetivo el ilustrar al juzgador para que éste conozca las causas que dieron origen al hecho controvertido y que debido a su naturaleza requieren de los conocimientos especializados que poseen dichos expertos.

Según Becerra Bautista citado por Gómez en su libro “Derecho Procesal Penal” (2008) sostiene que “las funciones del perito son dos: ser auxiliar del juez o de la

administración de justicia, y ser un medio de prueba”. El mismo autor menciona que las funciones que deben de realizar los peritos son las siguientes:

1. Auxilian al juez en la percepción o en la inteligencia de los hechos.
2. Indican al juez los principios científicos o técnicos que le permitan deducir consecuencias de hechos indispensables para el conocimiento de la verdad.
3. Deducen las consecuencias de tales hechos basándose en sus conocimientos especializados.
4. Señalan las consecuencias jurídicas que extraen por la subsunción del hecho en la norma jurídica, es decir, encuadrar los hechos con los supuestos previstos en la norma jurídica.

Debido a que los encargados de impartir justicia no se especializan en todas las áreas, es conveniente y necesario de la colaboración de determinados especialistas conocedores de cierta materia en la cual el juez no tiene amplio conocimiento, con el propósito de apreciar con mayor exactitud ciertos hechos controvertidos.

Ya que el perito contable realiza un examen que sirve como medio probatorio, quienes toman en cuenta procedimientos, técnicas y normas relacionadas con su especialidad, para poder dar como resultado final de la investigación, la emisión de un dictamen pericial sujeto a la ley, siendo el juez quien tenga la última palabra en cuanto a la resolución del caso, y el perito siendo un medio para llegar a la verdad.

2.7 Intervención del contador público en su actuación como perito

En este tema se abordará una parte central en la cual se basa la presente tesis, ya que hace referencia al campo de acción de los contadores públicos, que como es de saberse, es una profesión con una gran variedad de ramas en las cuales se puede desarrollar el trabajo de un contador, y una de sus áreas se encuentra la actuación del contador público como perito en la prueba pericial contable.

Esta área de oportunidad está encaminada a contribuir como auxiliar en la administración de impartición de justicia en tribunales fiscales, mercantiles y civiles y es importante que el contador público conozca la normatividad legal y contable así como las normas de información financiera para la emisión de un peritaje contable, estando al tanto de las formalidades para la aceptación del cargo, los requisitos mínimos para su emisión y su presentación.

Por la gama de conocimientos que el contador público posee, se convierte en un profesional que cuenta con los conocimientos necesarios para apoyar al juzgador, porque sus conocimientos van más allá de lo que es la contabilidad.

De acuerdo al artículo 143° del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que la prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna

ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley.

Los informes generados por el perito y sus conclusiones, son decisivas para la solución de un pleito que puede tener un gran impacto tanto en la vida de los particulares así como de la economía y la actividad comercial y financiera.

Siendo el peritaje un instrumento que es de gran ayuda para el juez ya que éste se basa sobre la conclusión final que le presenta el perito a través de un dictamen que posteriormente será valorado, sirviendo como medio probatorio del que se valdrá el juez para dictar sentencia a favor o en contra del particular.

En este capítulo se han revisado aspectos importantes sobre la conceptualización, principios y elementos de las contribuciones, sobre los cuales el contador público que presta sus servicios como perito debe de basarse y que para él le son de gran ayuda el contar con dichos conocimientos, y ejerciendo su profesión de acuerdo a los códigos de conducta al que hace referencia el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Más adelante nos adentraremos a analizar más a fondo la importancia que tiene la profesión contable en la vida diaria especializada en peritos, en virtud de que el tema

central de investigación es la prueba pericial en materia contable, en el siguiente capítulo se hablarán de los aspectos generales de la contabilidad.

CAPÍTULO III

EL DERECHO

En el presente capítulo se abordarán temas que son de gran interés y relevancia en la vida social, pública y política de los ciudadanos mexicanos ya que se hará referencia a temas centrales que nos ayudarán a comprender un poco más sobre el proceso que se realiza para poder llegar al punto central de esta investigación que es la prueba pericial contable, referente a la existencia de los diferentes tipos de sistema penal que han sido utilizados a lo largo de la historia como son el sistema inquisitivo, acusatorio y mixto, reconociendo que el sistema penal acusatorio provee de herramientas para una aplicación de la justicia más eficiente.

Se analizarán y explicarán los alcances e implicaciones del nuevo sistema penal mexicano, abordando desde los principios constitucionales y legales que rigen el modelo acusatorio, la importancia de los derechos procesales contemplados para garantizar el debido proceso, etapas y fases que conforman el nuevo proceso penal acusatorio previstas en la iniciativa del Código Federal de Procedimientos Penales, y los ajustes normativos derivados de la reforma constitucional.

También se hablará de la definición y clasificación del derecho así como la prueba pericial en materia de contabilidad en el nuevo sistema penal acusatorio.

3.1 Definición y clasificación del derecho

La palabra derecho deriva del vocablo “directum”, que significa lo que está conforme a la regla, ley o norma. Derecho “es lo que no se desvía a un lado ni otro, lo que es recto, lo que se dirige sin oscilaciones a su propio fin” (VILLORO; 4: 1998)

El Derecho es el “conjunto de normas que imponen derechos y obligaciones, que establecen las bases para la convivencia social y cuyo fin es dotar a todos los miembros de la sociedad de los mínimos de seguridad, certeza, igualdad, libertad y justicia”. (PEREZNIETO,LEDESMA; 9:1992)

En palabras del maestro Ochoa Hofmann Alfonso E. en su libro “Filosofía del Derecho” consultado en la página de internet <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/abstindefiniciondelderecho.html>, éste es el resultado de diferentes contextos que ha vivido la sociedad en cuestión de ideologías, intereses y conflictos. Su naturaleza es normativa, por que corresponde al deber ser, es decir, en cuestión de valores, ideologías y preferencias, que se

representa a través de modelos de comportamiento de los sujetos que interactúan en sociedad.

Según un apunte jurídico consultado en http://www.poderjudicial-gto.gob.mx/pdfs/ifsp_conceptosjuridicosfundamentales-1.pdf el derecho es el conjunto de normas jurídicas por lo regular positivas que surgen de la sociedad generada dentro de leyes y cuya finalidad es regular la convivencia en sociedad, las personas y de éstos con los Estados.

Entenderemos entonces al derecho como el conjunto de normas jurídicas que regulan el actuar de la sociedad, teniendo por objetivo la sana convivencia y por desacato se acredita a una sanción judicial.

3.2 La audiencia actual

En el artículo 86° del Código Federal de Procedimientos Penales consultado en página publicada por la UNAM <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/5/88.htm?s=> establece que las audiencias serán públicas y en las cuales la persona inculpada tiene derecho de defenderse ya sea él mismo o por medio de un defensor. El

ministerio público podrá replicar las veces que quiera y el inculpado contestará en cada caso.

La audiencia inicial es a partir de que el imputado queda a disposición de la autoridad judicial y cuya duración del proceso no deberá ser más de cuatro meses cuando el máximo de prisión por el delito de que se trate no sea mayor de 2 años y en caso de que exceda, la audiencia deberá concluir antes del año a menos que el imputado solicite ampliar el plazo para su defensa.

Cabe mencionar que las audiencias se llevarán a cabo aunque las partes o alguna de las partes no asistan, a menos que sea el ministerio público quien no pueda asistir no se llevará a cabo la audiencia. En la audiencia del juicio final deberá asistir el defensor de manera obligatoria quien será quien hable a favor del acusado.

Los sujetos de la audiencia son el juez, el agente del ministerio público, la víctima u ofendido, el defensor y el imputado.

Al concluirse el término dado al acusado y a su defensor para presentar las conclusiones que ellos consideren necesarios de acuerdo al artículo 297° del CFPP,

ese mismo día se citará a la audiencia de vista dentro de los 5 días siguientes, la citación de esa audiencia produce efectos de citación de sentencia.

El juez examinará las pruebas ofrecidas y escuchará a las partes que comparezcan a la audiencia y al finalizar la audiencia el juez dictará el auto de apertura al juicio oral que viene siendo lo establecido en la última etapa del procedimiento penal.

3.3 Reforma al sistema penal jurídico en México

En una democracia todos los ciudadanos tienen derecho a que el Estado resguarde y preste justicia pronta y accesible, así como seguridad jurídica y pública para el buen desempeño de sus actividades, convirtiéndose en el fundamento y valor principal en el tema de la Reforma Judicial que ha cobrado gran auge en la actualidad y logrando abrir terreno en el ámbito doctrinal y práctico en México.

Ciertamente es largo el camino que hay por recorrer para que los que están encargados de impartir justicia, respondan a la demanda de los ciudadanos para superar la rutina, la indiferencia y los intereses creados, es obligación redoblar esfuerzos y multiplicar acciones.

Existe incertidumbre y preocupación por la reforma judicial, sin embargo se ha adquirido singular vigor en países latinoamericanos, en los cuales se ha visto un avance notorio. En estos países no se ha detenido en el aspecto normativo, contempla otros aspectos por ejemplo la formación y capacitación judicial, la autonomía e imparcialidad de los órganos judiciales, infraestructura física e institucional, los medios de allegarse más recursos, la administración y participación de los ciudadanos.

En el ámbito procesal como se menciona anteriormente apunta a América Latina, donde se está sustituyendo el sistema inquisitivo por uno de carácter acusatorio, de manera que se instauren los juicios orales, separación de funciones en la investigación y el juzgamiento; donde intervenga la investigación del ministerio público, a) se crean jueces de control o también conocidos como juez de garantía de la investigación; distintos del tribunal que juzga, b) juez de juicio oral; encargado de oír a las partes y c) el juez a cargo de la ejecución; mejoramiento del sistema de defensoría pública y de los derechos tanto del inculcado como los de la víctima.

En México se ha venido dando respuesta a retos que plantea la reforma judicial , como lo hacen constar las modificaciones que ha sufrido desde la constitución de 1917 y en ordenamientos locales, sin embargo pese a los esfuerzos para modernizar

el proceso penal mexicano, no se ha podido superar las condiciones deplorables que existen en el proceso.

Conocidos por la ciudadanía son los males que aquejan a nuestro proceso penal, entre los más destacados son: que el proceso judicial mexicano se caracteriza por el exceso de papeles que entorpece la espontaneidad y la libre valoración de los medios de prueba; además de que casi no tenía contacto el inculpado con el juez, que delegaba esa tarea con el secretario o incluso con el escribiente de la mesa; el excesivo poder del ministerio público quien casi determinaba el curso de la averiguación previa y por consiguiente el destino del inculpado; el desempeño ineficiente de los defensores públicos quienes hacen ineficaz el acceso a la justicia de la mayoría y privilegiando a aquellos que sí tienen la posibilidad económica de pagarle a abogados eficaces; el casi nulo acceso de las víctimas al proceso, los procesos penales que son demasiado lentos y el abuso de la prisión preventiva, aunado a la saturación de centros penitenciarios.

A todo lo mencionado anteriormente obedece a la reforma procesal penal del 2008 consultada en página de internet <http://www.cjf.gob.mx/reformas/documentos/ElnuevosistemadeJusticiaPenalAcusatorio.pdf> esta reforma puede llegar a significar el acceso a un moderno sistema acusatorio. Es cierto que la reforma tiene deficiencias técnicas pero hay que

hacerles reconocimiento a los legisladores que la hicieron posible ya que puede servir de instrumento para estimular y actualizar el proceso penal mexicano.

El sistema penal que ha sido aplicado en México durante muchas décadas no ha sido en muchos casos el más adecuado, debido a que no atrapaban a los delincuentes más peligrosos, no defendían los derechos fundamentales de las víctimas ni de los acusados, existiendo un alto grado de impunidad y corrupción no solo de los afectados sino de las autoridades, ya que no ofrecen un incentivo que los motive a actuar en una investigación profesional del delito, además de que para las personas afectadas representa muy costoso y no se obtenían los resultados deseados.

El sistema penal mexicano que se aproxima es el sistemas penal acusatorio que se encarga de proteger y garantizar la igualdad entre las partes, los derechos fundamentales del imputado y de la víctima u ofendido, y que a su vez se conforma de la etapa inicial, etapa intermedia y el juicio oral.

La reforma constitucional que fue publicada el 28 de junio de 2008 en el Diario Oficial de la Federación y que entrará en vigor en el año 2016 consultada en [http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5337624&fecha=20/03/2014,](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5337624&fecha=20/03/2014)

mediante la cual se modifica el sistema procesal penal en México para cambiar a un nuevo sistema de enjuiciamiento penal de corte acusatorio.

Siguiendo a Alberto Bovino y Christian Hurtado citado por Carbonell en su obra “Qué son y para qué sirven los juicios orales” los objetivos generales de la reforma penal son los siguientes:

- a) Implementar un procedimiento común en el cual el juicio represente la etapa principal del proceso penal, es decir, eliminar la violación de los derechos fundamentales de los mexicanos, y por ende darle el lugar que se merece a la etapa de averiguación previa, disminuyendo los requisitos para que una persona pueda ser citada a juicio.
- b) La estricta división de funciones del ministerio público.
- c) Que no sea tan formal y se vuelva simplificada la etapa de investigación.
- d) El estricto respeto a los derechos humanos del imputado, del condenado y de la víctima, debiendo haber completa compatibilidad entre la seguridad pública y los derechos fundamentales de los ciudadanos.

La reforma constitucional en materia procesal penal, obedece a la latente necesidad de incorporar un sistema de procuración e impartición de justicia, en virtud de que la actual tiene serios problemas los cuales lo hacen ineficiente e injusto. Es por ello que

es conveniente hacer un cambio del proceso penal mixto a un proceso penal acusatorio y preponderantemente oral.

Se espera que la reforma permita al Estado mexicano hacer frente a la grave crisis que atraviesa la justicia penal.

Según VALENCIA CARMONA Salvador en una publicación en la biblioteca jurídica de la UNAM consultada en página de internet <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/refjud/cont/13/pjn/pjn4.htm> los principales aspectos de la reforma se pueden sintetizar de la siguiente manera:

- a) Establecimiento del proceso acusatorio.
- b) Principios procesales.
- c) Derechos del imputado.
- d) Derechos del víctima.
- e) Orden de aprehensión y auto de vinculación al proceso.
- f) Precisiones procesales y terminológicas.
- g) Modificaciones al ministerio público.
- h) Nuevo perfil del órgano jurisdiccional.
- i) Mecanismos alternos de solución de controversias (se aplica jurisprudencia).
- j) Delincuencia organizada.
- k) Sistema nacional de seguridad pública.

3.4 Sistema penal acusatorio

Como se ha venido mencionando, en nuestra Constitución se establece que vivimos en un Estado de democracia, es por ello que los artículos 16° al 21° constitucional han sufrido modificaciones consistentes a la tendencia de un modelo acusatorio.

Todo esto se encuentra inmerso en el artículo 20° constitucional el cual es el núcleo de la reforma referente al proceso penal, en el cual se determina que el procedimiento será acusatorio y oral, enunciando así mismo los principios, características y los derechos de las partes de los mismos.

Para tener más clara la concepción del sistema acusatorio es necesario confrontarlo con el sistema inquisitivo. El sistema acusatorio se desarrolló entre los griegos y romanos pero renació en la época moderna, la cual se caracterizó por el poder de acusación privado, habiendo igualdad entre la víctima y el acusado, oralidad y publicidad del debate, tenía congruencia y continuidad el proceso y tomando en cuenta que la decisión final se daba en forma de síntesis.

Por otra parte el sistema inquisitivo predominó en Europa de los siglos XII al XVII teniendo origen canónico y monárquico, consistía básicamente en ser un sistema

escrito, había falta de inmediación, donde prevalecía el secreto y la discreción de los actos procesales, considerando que había monopolio y el juez actuaba dentro del régimen de prueba legal.

Debido a que tanto el sistema inquisitivo como el sistema acusatorio tenían ventajas pero a la vez ciertos defectos, es por ello que se dio origen en diversos países a los denominados sistemas mixtos.

En consecuencia cuando en nuestra carta magna se establece que los procesos penales serán de manera oral y acusatoria, se inicia un camino hacia el derecho penal democrático y con mayor valor para ejercer la justicia, tratando de evitar los excesos del poder inquisitivo. Tendiente a instituir un proceso penal limpio, oral, público, con inmediación de las partes, concentración de los actos del proceso y por ende la valoración de la prueba conforme a la sana crítica.

Como menciona en artículo consultada <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/refjud/cont/13/pjn/pjn4.htm> el sistema acusatorio es una nueva forma de hacer los juicios, con una nueva manera de investigar y una nueva forma de defender a los imputados. Las normas constitucionales y la labor de los legisladores van enfocados a que las actuaciones

de los que participan en este proceso actúen de manera que el Ministerio Público deberá desempeñarse solo como parte acusadora; la defensa deberá ser reforzada por medio de mejores defensores públicos y privados; el órgano jurisdiccional deberá actuar como un eficiente director del proceso, al inicio controlará y supervisará la instrucción, posteriormente asumirá las tareas de juzgamiento y por último en el centro de escena, el imputado y el ofendido harán valer sus derechos.

Para que sea más fácil acostumbrarnos a estos cambios es indispensable actualizar nuestra cultura jurídica y sobre todo poner mayor énfasis a la formación y capacitación de las autoridades judiciales.

Se espera que estos cambios puedan aportar defensores más preparados para la oralidad y negociación; que los agentes del ministerio público lleven a cabo investigaciones eficientes y manejen con propiedad los criterios de oportunidad y no se aíslen en las cuatro paredes de sus oficinas. Es claro que para llegar a esto se debe invertir en la enseñanza legal y que la carrera judicial se modernice y se renueve de manera radical.

Según CARBONELL SÁNCHEZ, MIGUEL Y OCHOA REZA, ENRIQUE en su obra ¿Qué son y para qué sirven los juicios orales? Establece los principios del sistema acusatorio son los siguientes:

- Principio de inmediación: el juez debe estar presente en la celebración de las audiencias del proceso.
- Principio de concentración: la audiencia pública de un mismo caso es continua.
- Principio de contradicción: la víctima y el acusado tienen la oportunidad de confrontar la veracidad de las pruebas en audiencia pública con la presencia de un juez.
- Principio de oportunidad: el objeto del proceso penal es solucionar de la mejor forma el conflicto generado por la violación de la ley, es decir, llegar a un acuerdo entre las partes.
- Principio de igualdad procesal: todas las partes del proceso ofrecen sus pruebas en igualdad de condiciones en la audiencia pública.
- Debido proceso legal: las formalidades legales tienen como objeto proteger o garantizar el debido proceso de ley y los principios que de ahí derivan como legalidad, inocencia, objetividad y defensa integral.

Separación de las funciones ejercidas en el proceso:

Acusador: persigue penalmente y ejerce el poder requirente, es decir, es el demandante.

Imputado: quien puede resistir la imputación ejerciendo el derecho de defenderse.

Tribunal: que tiene en sus manos el poder de decidir.

Características del sistema acusatorio

- Sistema esencialmente oral.
- Presunción de inocencia.
- El imputado puede reservarse el derecho a declarar sin que esto sea usado en su contra.
- El fiscal tiene la carga de la prueba.
- El juez no interroga a testigos para garantizar la imparcialidad.
- La prueba o evidencia se presenta ante el juez o el jurado, esta debe ser presentadas por la fiscalía y la defensa, debiendo practicarse integralmente dentro del juicio pudiendo ser controvertidas por todos los sujetos procesales.
- Principio de lealtad: obligación de las partes de hacer del conocimiento de su contraparte los medios de prueba que presentarán en juicio.

El investigador policial, el abogado fiscal, el abogado defensor y el abogado juez juegan un papel importante diferentes entre sí y especializado, pero a la vez armónicos y coordinados en brindar vigilancia mutua por todas partes de las fases procesales, pero especialmente el juez ocupa un lugar importante ya que es el determinador último de la culpabilidad o inocencia ya que tiene acceso inmediata al testigo y al objeto físico como fuente auténtica de la prueba. Esta intermediación es fundamental al debido proceso y se compone de 3 aspectos:

- a) El acceso directo y personal.
- b) El acceso simultáneo.
- c) El acceso continuo a la fuente misma de toda prueba de culpabilidad o inocencia.

Beneficios

1.-El sistema acusatorio permite obtener mayor eficiencia y eficacia.

2- Sistema de la presunción de inocencia del sospechoso o acusado, es decir, el particular que lo acusa de delito tiene la responsabilidad de probar su culpabilidad o asume la carga de la prueba, además el sospechoso no tiene obligación alguna de declarar o probar su inocencia.

3.- Sistema sin arresto como mecanismo de investigación, sino únicamente de vinculación, es decir, en participar en el proceso penal formal que se determinan con

relación a los mismos componentes fundamentales de descubrimiento, presentación o recepción formal, y juzgamiento de los hechos.

4.- Es un sistema de múltiples funcionarios complementarios que evita el abuso de poder del funcionario inquisitivo y logra más la equidad.

5.-El sistema oral que evita la prueba de referencia, por formalizarse la prueba exclusivamente en juicio por medio de los testigos y las evidencias físicas derivadas de la investigación informal, el sistema acusatorio se hace más oral en las dos etapas procesales, se recalca la inmediación y a la confrontación oral de los testigos.

6.- Es un sistema de mucha transparencia ya que pretende proteger a la investigación contra las influencias amenazantes, debido a que no hay recepción formal de las prueba, pero al acusar y vincular formalmente al sospechoso, la formalización de la prueba en juicio tiene que hacerse públicamente como aspecto adicional de la inmediación de la prueba. Así que junto con la división de responsabilidad y poder entre varios funcionarios, esta transparencia en juicio evita el abuso procesal y facilita la eficiencia y eficacia.

Metas procesales

Para poder combatir a la delincuencia es necesario lograr un sistema de justicia más eficiente en resolver los casos particulares, eficaz en identificar y preservar la prueba

y que influya de manera determinante para que los funcionarios y el público puedan tener la confianza de proporcionar herramientas procesales necesarias.

1. Una etapa de investigación libre de restricciones de tiempo requerido para su cumplimiento y formalidad procesal, donde los hechos pertinentes informalmente se descubren, se depuran y se preservan con el beneficio de los hechos investigados presentados al acusado antes de juicio.
2. Un juicio rápido, público y oral que es mayormente el foro exclusivo de la práctica formal de la prueba y en donde las partes tienen acceso directo y pueden confrontarse a la fuente autentica de la evidencia identificada e informalmente preservada de la investigación previa.
3. El desarrollo general de un sistema de reduzca el papeleo a favor de la destreza oral.

3.5 La prueba pericial en materia de contabilidad en el nuevo sistema penal acusatorio

Anteriormente era considerada como “prueba máxima” la confesión del inculpado pero debido a que se le hacía confesar por medio de torturas dejó de ser una prueba fehaciente, así mismo las declaraciones de los testigos que podían prestarse a declarar a favor o en contra de alguna persona a cambio de dinero o por motivos externos.

En la actualidad se ha reconocido la importancia de la prueba pericial y así lo han señalado varios procesalistas y la misma Procuraduría General de la República quien en su página consultada en <http://www.pgr.gob.mx/combate%20a%20la%20delincuencia/Servicios%20Periciales/La%20prueba%20pericial.asp> menciona que “la verdad ante la justicia no se descubre, simplemente se prueba”.

En México, es de subrayarse el nuevo papel fundamental que desempeñan los peritos especializados cuando reconstruyen la verdad durante el juicio a través de las pruebas científicas y objetivas.

La contabilidad es una especialidad fundamental en una teoría específica, que a través de un proceso obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas, con la finalidad de determinar cuantitativamente las afectaciones patrimoniales de un ente económico, a través de la verificación, la comprobación y el análisis de la información contable de la persona física o moral, lo anterior es mencionado en la página de la Procuraduría General de la República consultada en <http://www.pgr.gob.mx/Combate%20a%20la%20Delincuencia/Servicios%20Periciales/Especialidades%20Periciales.asp>

Como ya vimos en el primer capítulo la prueba es un instrumento importante y necesario para el esclarecimiento de hechos o circunstancias y cuya culminación de su investigación como perito corresponde al desahogo de la prueba pericial en audiencia de juicio oral.

En el artículo 20° de nuestra carta magna consultada en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/21.htm?s> menciona que el proceso penal será acusatorio y oral y quien en su fracción V establece lo respectivo a la prueba diciendo:

“La carga de la prueba para demostrar la culpabilidad corresponde a la parte acusadora, conforme lo establezca el tipo penal. Las partes tendrán igualdad procesal para sostener la acusación o la defensa, respectivamente”.

Como ya se sabe el juez es un experto en la materia de leyes y cuando éste en busca de la verdad se le presentan casos en los que no tiene pleno conocimiento, debe de acudir a verdaderos expertos (peritos) para que lo apoyen en el descubrimiento de la verdad y hagan posible una sentencia justa.

Al momento de llevar en proceso el sistema acusatorio, el valor probatorio llevado a cabo en el peritaje será a discreción del juez, siendo el perito solo un medio por el cual se obtiene una opinión sobre el hecho en dilema, sin tener éste voz en la decisión que tome el impartidor de justicia.

Entenderemos entonces que con la prueba pericial se puede determinar mediante un análisis los hechos que involucran a una persona sobre un presunto hecho delictuoso.

Por lo anteriormente mencionado es que el proceso penal tiene a su servicio a los peritos que encaminados cada uno en diferentes áreas, actúan en apoyo de los órganos que se encargan de administrar justicia.

3.6 Etapas del procedimiento penal

Etapa I. Investigación inicial

Esta primera etapa abarca desde la denuncia, querrela o equivalente y que pueden darse en varias formas como son oral, escrito o por medios electrónicos en la cual el Ministerio Público reunirá indicios sobre los hechos ocurridos hasta las pruebas para sustentar o no que se ejerza acción penal o eventual acusación contra el imputado.

Según Hernández Pliego en artículo publicado por la UNAM <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3228/16.pdf> la denuncia es la voluntaria participación de conocimiento que alguien efectúa, por el cual transmite verbalmente o por escrito a los agentes de ministerio público para hacer saber datos sobre la probable comisión de un delito.

Por tanto podemos decir que la denuncia es cuando cualquier persona se presenta ante la autoridad hace de su conocimiento algún hecho que la ley señala como delito.

Según diccionario jurídico la querrela constituye la narración de hechos que probablemente estén catalogados como delito y que se formula de manera oral o escrito ante el ministerio público, a diferencia de la denuncia, ésta se debe formular precisamente por el ofendido.

Es decir, podemos entender por querrela cuando la persona afectada o la víctima hacen del conocimiento de la autoridad algún delito realizado en su contra.

Cuando el ministerio público tenga sospecha o conocimiento de la realización de un delito que deba perseguirse de oficio, dictará todas las medidas necesarias para la

seguridad y atención de las víctimas, el aseguramiento del lugar de los hechos, de manera que éste no pierda o se alteren los indicios del delito, evitando que el delito se siga cometiendo e impidiendo que se altere la investigación.

Dicha investigación debe llevarse a cabo de manera inmediata, eficiente, exhaustiva, profesional e imparcial, libre de estereotipos o discriminación, permitiendo el sano esclarecimiento del hecho que por ley se señala como delito, consultado en decreto de la Ley General de Víctimas http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5284359&fecha=09/01/2013

El agente del ministerio público en el artículo 21° constitucional consultado en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/22.htm?s> en el cual se establece que éste es el encargado de perseguir los delitos y que en el proceso toma los siguientes papeles:

- Como director y asesor jurídico es el de ejercer el mando de la investigación buscando indicios que permitan acercarse a los hechos delictuosos.
- Como procurador de justicia analizando los elementos que fueron recabados para en base a ello sustentar o no una acusación y en su caso aplicar mecanismos de solución de controversias o formas anticipadas de terminación del proceso penal.

- Como litigante en el juicio oral, cuando presenta ante el juez las pruebas y alegatos sobre el caso en controversia.

En caso de que el agente del ministerio público se encuentre ausente, un policía investigador actuará en su representación teniendo papeles y actuaciones muy similares teniendo el debido conocimiento del litigio y las pruebas sobre los hechos en que intervino durante la investigación.

Formas de terminar anticipadamente la investigación según página consultada en <http://www.setec.gob.mx/work/models/SETEC/PDF/FormasTerminacionAnticipada.pdf>

f :

1.- Archivo temporal

- No hay elementos suficientes para esclarecer los hechos.
- Prescribe la acción penal del delito.
- Al agente del ministerio público desestima anticipadamente la investigación de los hechos cuando no hay elementos suficientes.
- Se le notifica a la víctima u ofendido.

2.- Abstención de investigar

- Cuando por la denuncia, querrela o actos equivalentes no se desprende que sea considerado como un delito.
- Cuando de los datos denunciados, se establezca que ha operado la extinción de la acción penal.

3.- No ejercicio de la acción penal

Cuando de la información recolectada durante la investigación se actualice una causal de sobreseimiento, es decir suspender un proceso por falta de causas que justifiquen la acción de la justicia.

Etapas II. Proceso

La segunda etapa comprende desde:

1.- Control previo, que corresponde a cuando el imputado queda a disposición del juez hasta el auto de vinculación al proceso.

Una vez que el imputado haya quedado a disposición de la autoridad judicial, se dará lugar a la audiencia inicial la cual tiene por objeto:

- a) Que el juzgador resuelva en base a la legalidad con la que se llevó a cabo la detención del presunto culpable. Si el juez califica como legal la detención

dará la palabra al ministerio público, en dado caso que éste solicite la formulación de la imputación y aplicación de una medida cautelar, es decir que se resguarde al inculpado por cualquier cuestión que llegase a ocurrir y el juez continuará con la audiencia.

- b) Que el ministerio público formule imputación, es decir, es el acto a través del cual se le comunica las razones y motivos por los cuales se llevó a cabo una investigación sobre hechos que son considerados como delito así como la probabilidad de que esa persona haya cometido o participó en su realización. El imputado rendirá su declaración y por último que el juez resuelva las medidas cautelares que se le hubieren solicitado, es decir, que vaya encaminado a la seguridad y efectividad de la sentencia que dicte.
- c) El imputado tendrá derecho a declarar o abstenerse de hacerlo, pero tiene la obligación de contestar las preguntas que se le hagan sobre su identificación dirigiéndose con la verdad, así como presentar los datos o hechos de prueba con los cuales él se pueda defender.
- d) Que el juez resuelva las medidas cautelares para asegurar la presencia del imputado en el procedimiento, garantizar la seguridad de la víctima, evitar la obstaculización del procedimiento o asegurar el pago de la reparación de un daño.

2.- Investigación formalizada, corresponde desde el auto de vinculación al proceso del imputado hasta el plazo que se dé como vencimiento para formular la acusación.

Una vez que el juez considere que el imputado participó o cometió un delito, su objetivo es que se reúnan indicios necesarios para fortalecer la teoría del caso.

El plazo lo fija el juez considerando la naturaleza del litigio sin que sea mayor de 2 meses cuando el delito se considera que no excederá de 2 años de prisión o de 6 meses si la pena excediera de ese tiempo.

3.- Preparación del juicio oral, comprende desde la formulación de la acusación, que tiene por objeto el ofrecimiento de las pruebas y la admisión de los medios de prueba hasta el auto de apertura del juicio oral.

La acusación debe contener: la individualización del o los acusados; relación clara, precisa, circunstanciada, en modo, tiempo y lugar de los hechos; circunstancias calificativas de la responsabilidad penal; participación o comisión completa del acusado; preceptos legales aplicables; medios de prueba que vaya a presentar el ministerio público en el juicio; monto de la reparación del daño; pena hipotética a imponer; los medios de prueba que el ministerio público pretende presentar para la individualización de la pena; decomiso de bienes asegurados y en su caso alguna solicitud de terminación anticipada del proceso.

El auto de apertura debe contener los siguientes requisitos: el juez debe celebrar la audiencia de juicio oral; individualización de los acusados; las acusaciones objeto de

juicio, el hecho o materia de la acusación; los acuerdos probatorios a los que llegaron las partes; los medios de prueba con los que se desahogaran en la audiencia; las medidas de resguardo de los datos personales; medidas cautelares y las personas que deban ser citadas a audiencia de debate.

4.- Juicio oral, comprende desde el auto de apertura al juicio oral hasta la decisión o sentencia definitiva que dicta el juez para dar fin al proceso, es decir, el juicio es donde se desahogan las pruebas para llegar a la decisión final, basándose en los principios de inmediación, imparcialidad, publicidad, contradicción, igualdad, concentración y continuidad.

El juicio se desarrolla de la siguiente manera: da inicio con el auto de apertura; se resuelven cuestiones preliminares; las partes formulan sus alegatos; se reciben o desahogan las pruebas; se recibe la declaración del acusado cuando éste decida declarar; las partes formulan sus alegatos finales; el juez delibera acerca de la culpabilidad o inocencia del acusado; emite el fallo de condena o absolución del acusado y por último se explica la sentencia.

El juez dará el valor correspondiente a las pruebas presentadas por las partes y deberá explicar las razones que le permitan acercarse a los hechos que considere probado.

En el caso de una sentencia absolutoria (el acusado se declara inocente) el juez dispondrá el levantamiento de las medidas cautelares en contra del acusado, además de cancelar las garantías de comparecencia y reparación del daño que se hubiere otorgado así como el levantamiento del aseguramiento de bienes. En la misma audiencia el juez citará a otra audiencia dentro de los 5 días siguientes para dictar la sentencia absolutoria.

En la sentencia condenatoria se señalará la fecha en que se celebrará la individualización de las sanciones y reparación del daño dentro de 5 días, abierta la audiencia se le dará el uso de la palabra y el desahogo de las pruebas en el siguiente orden al ministerio público, a la víctima u ofendido y al sentenciado y a su defensor.

El juez delibera sobre el grado de culpabilidad del sentenciado y después individualiza la sanción y en esta audiencia de individualización o en la que dicte el fallo sobre la condena, cuando las partes hayan renunciado a esta audiencia

individualizada el juez convocará a una audiencia en la que el juez dictará la sentencia condenatoria siendo ésta dentro de los 5 días siguiente

Etapa III. EL JUICIO

Esta es la última fase del procedimiento penal que consiste básicamente en el principio de inmediación del juicio oral, el rol que desempeñan el ministerio público y el policía de investigación y por última la sentencia que es dictada por el juez.

Según enciclopedia virtual consultada en <http://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1365/juicio-oral.html> , el juicio es la fase de desahogo de prueba y decisión de las cuestiones esenciales del proceso y se realizará sobre la base de la acusación y asegurará la precisión de los principios de oralidad, inmediación, imparcialidad, publicidad, contradicción, igualdad, concentración y continuidad.

1.- Principio de inmediación el juicio oral, dentro de éste se abordarán temas como:

a) Análisis de la inmediación

Como ya se mencionó anteriormente la inmediación es uno de los principios que establece nuestra carta magna en su artículo 20° en cuestión del proceso penal, el

cual consiste en que toda audiencia se llevará a cabo en presencia del juez sin que éste puede delegar su responsabilidad a alguna otra persona para que lleve a cabo el desahogo y valoración de la prueba.

En este sentido se le permite la participación directa de las partes dentro del proceso penal, es decir, estar en contacto directo con el juez, permitiéndole al juez beneficios importantes como percibir y controlar la legalidad de los actos realizados por los mismos (las partes, testigos, peritos) así como lo contenido y el desahogo de todos los medios de prueba, permitiéndole salvaguardar la integridad y derechos fundamentales de las partes dentro de un marco de igualdad de justicia y la total independencia mental del juzgador. Y para las partes los beneficios son que están en participación directa en el juicio y con ello tienen trato directo con el juez.

b) Juicio oral

El inicio de la fase de juicio oral es decretar el lugar y fecha de la audiencia de debate que debe de ser no antes de 15 o más de 60 días después de la notificación del auto de apertura del juicio. El juez deberá citar a las partes que intervendrán en el debate.

Llegado el día y la hora fijada para la audiencia deberán estar presentes el MP, el acusado y su defensor, el acusador, los testigos, los peritos o quienes deban formar

parte del debate y la existencia de los medios de prueba. Iniciado el debate el juez concederá la palabra al MP y al acusador para que expongan los motivos y pruebas por las cuales se ejerce la acusación, posteriormente se le da la palabra al acusado para que fundamente su defensa.

Si la acusación tuviera a uno o más acusados, el tribunal podrá disponer que los debates se hagan por separado pero con continuidad, y en el caso de que la pena máxima se presuma para los acusados cuando estos sean varios se tendrá que realizar por debates separados sin excepción.

Cuando le toque al acusado dar su declaración ante el juez éste podrá hacerlo o no sin que tenga repercusión en su contra, si el acusado decide declarar manifestará lo conveniente para después permitir el interrogatorio del defensor y de los acusadores, el juez formulará preguntas para aclarar sus manifestaciones.

Es derecho del acusado solicitar la palabra en el transcurso del debate, así como hablar libremente con su defensor sin que esto sea causal de que se suspenda la audiencia.

Rendida la declaración del imputado (acusado) se presentan los medios de prueba señalados en el auto de apertura a juicio. Desahogadas las pruebas en audiencia el agente del ministerio público podrá hacer una clasificación jurídica diferente a la señalada en el auto de apertura, en tal caso se le notifica al acusado y a su defensor los cuales contarán con 10 días hábiles para que argumenten lo que a su derecho convenga.

Terminando el desahogo de los medios de prueba el juez concederá sucesivamente la palabra al AMPF, al abogado defensor, al acusado y en su caso a la víctima para que en ese orden emitan sus alegatos finales.

c) Procedimientos especiales

Los procedimientos especiales se dan en 3 casos, el primero es que sea inimputables es decir que el acusado haya cometido algún delito y que debido a una pericial médica se haya resuelto que padece trastorno mental o desarrollo intelectual retardado; el segundo son las personas jurídicas o sociedades, corporaciones o empresas de cualquier clase y por último la asistencia jurídica internacional en materia penal.

2.- Rol del ministerio público y del policía investigador

El Agente del ministerio público federal deberá contar con la construcción de su teoría del caso, tener listos los medios de prueba físicos (evidencias), conocer el testimonio que rendirán como prueba, diseñar preguntas clave para obtener la información precisa del acusado, elaborar un alegato de apertura inicial en el que se precisen los hechos, medios que se desahogarán y su pretensión y por último considerar los posibles argumentos de la defensa para desacreditar su caso.

El interrogatorio versará sobre un hecho específico, sin hacer preguntas capciosas o que ofendan al testigo, se podrá autorizar a peritos o policías para que consulten documentos y se excluirá toda pregunta que no sea pertinente.

El conainterrogatorio su finalidad es contradecir con argumentos y razones lo que el testigo o perito han contestado en el interrogatorio, y se puede utilizar cualquier argumento sustentado en principios, técnicas, métodos o recursos calificados.

El alegato de clausura o argumento final es la culminación del debate, en la que el AMP expresa que su teoría del caso queda totalmente acreditada.

El rol del policía de investigación como testigo en el juicio y que trabaja en coordinación con el AMP tiene como tarea guiar sobre el procedimiento y las reglas que se deben seguir, dar a conocer los efectos jurídicos de su declaración, sus derechos y sus deberes, decidir cuál va a ser el papel del interrogador, del contra interrogador y del juez de control, establecer que la verdad está por encima que cualquier otra consideración y por último advertir que no debe emitir opiniones y prever preguntas de la defensa, entre otros aspectos.

3.- La sentencia

Según biblioteca jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México la sentencia es la resolución de un juez o un tribunal con la cual se concluye un juicio o un proceso.

La valoración de la prueba que lleva a cabo el juzgador en donde es libre para apreciar la prueba y asignarle determinado valor, siempre y cuando observe las reglas de la lógica, los conocimientos científicos (peritos) y la máxima de la experiencia.

Después de concluido el debate el juez tiene 72 horas para emitir el fallo y se encuentra obligado a fundar y motivar el sentido de su resolución, pronunciar la sentencia en forma clara y circunstanciada, en tiempo y lugar, explicar la forma en que se interpretó la norma al caso concreto y los fundamentos expuestos.

Una vez resuelta y dictada la sentencia por el juez para dar oportunidad a las víctimas de impugnar las resoluciones judiciales, se puede interponer medios de impugnación que son instrumentos de defensa, en la cual se busca que la decisión del juez se reforme, modifique o revoque:

Los medios de impugnación que establece la iniciativa son:

- a) Queja que procede contra los jueces que no emiten las resoluciones o diligencias dentro de los plazos legales.
- b) Revocación procede contra resoluciones que resuelvan de un trámite de procedimiento, las cuales no se conceda el recurso de apelación, pronunciadas en audiencias y dictadas fuera de audiencia.
- c) Apelación, procede contra resoluciones relacionadas con jurisdicción, competencia, la sentencia definitiva dictada dentro del juicio oral, entre otras.
- d) Y revisión procede contra la sentencia ejecutoriada en todo tiempo y únicamente a favor del sentenciado.

En conclusión se puede decir que nuestro país ha tenido un avance en cuestión de procedimientos penales muy importante y de gran relevancia ya que con esta nueva iniciativa de Reforma al Código Federal de Procedimientos Penales permite abrir una visión más grande y con mayores beneficios para la sociedad mexicana, ya que el objetivo primordial de las leyes que rigen nuestro actuar es buscar que haya armonía en la sociedad, encaminándonos a la apertura de la aplicación de nuevos sistemas de procedimiento penal en la cual se ejerza de manera más equitativa la justicia, dando la oportunidad de que tanto el inculpado como la víctima tengan el mismo derecho de defender su postura presentando evidencias y pruebas fehacientes de cada versión.

El sistema penal acusatorio ya es practicado en la actualidad en varios Estados de la república mexicana como el Estado de Chihuahua, Baja California, Durango, Guanajuato, Nuevo León, entre otros y cuyo objetivo es que para el año 2016 los juicios orales se implementen en todos los Estados del Territorio mexicano.

Después de haber hablado de los aspectos generales del derecho y del sistema penal jurídico en México, en el siguiente capítulo hablaremos de los delitos y el fraude.

CAPÍTULO IV

LOS DELITOS Y EL FRAUDE

Desde la antigüedad y en nuestro siglo es sabido que en cualquier organización, empresa, institución o ente económica ha existido un problema grave que cuando se lleva a cabo afecta el patrimonio así como la buena marcha financiera y económica de la empresa, el cual es llamado fraude que es estudiado o le compete a la auditoria forense encargarse de todo lo referente a la prevención y detección de fraudes.

En este capítulo se abordarán temas concernientes a los delitos en los que cualquier persona física o moral puede caer, así como las sanciones respectivas a las que pueden hacerse acreedoras por el simple hecho de hacer o dejar de hacer alguna actividad en cuestión de obligaciones que son conferidas por el Estado y las leyes que rigen nuestro actuar.

Se expondrán algunos tipos de delitos en materia fiscal y penal, así como el proceso judicial que se lleva a cabo en la comisión de un delito calificado como grave, otro tema de gran interés y que es conveniente se analice es el delito de defraudación fiscal, el cual de hallarse responsable de lo que se le acusa deberá acatar lo

dispuesto en materia administrativa y penal, ya que de acuerdo al grado del delito cometido así mismo será sancionado o cumplirá su pena.

4.1 El fraude en la empresa

En la actualidad la ética dentro de las organizaciones se ha convertido en una prioridad debido a diversos factores y a la opinión pública sobre el diario actuar del personal que labora dentro de ella. El hecho de que exista mayor atención y énfasis en la ética de las personas que prestan sus servicios dentro de cualquier institución ya sea pública o privada, ayuda a las empresas a reducir los riesgos relacionados con conductas inapropiadas de los empleados.

Según Juan Manuel Torres socio de Enterprise Risk Services, Deloitte México, en un estudio realizado para ver el panorama de detección de fraudes en México revelan que el principal factor en contra del patrimonio de las compañías es el fraude, conceptualizado en dos formas, el fraude interno y el externo, el primero consiste en la alianza entre dos o más empleados para realizar una actividad en perjuicio de la empresa y obtener un beneficio propio y el segundo es efectuado por una o varias personas para obtener un beneficio personal ilícito utilizando fuentes externas como son los bancos, clientes o proveedores, etc.

En ambos casos afecta a la empresa ya que existe la manipulación o modificación de los estados financieros, en este sentido estamos hablando del fraude financiero dentro de la empresa el cual se conceptualiza como el acto intencional cometido por uno o varios individuos que están dentro de la administración, empleados o terceras partes, el cual provoca que exista una representación errónea en los estados financieros.

Según tesis “propuesta de un modelo de auditoría forense” 2011 entre algunos de los casos de fraude en la empresa se encuentran los siguientes:

- Alteración de registros.
- Apropiación indebida de los recursos o activos de la empresa.
- Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa mediante el retraso en el depósito y contabilización de las mismas.
- Castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia.
- Defraudación tributaria.
- Inclusión de transacciones ficticias.
- Lavado de dinero y activos.
- Obtención de beneficios económicos a través de delitos informáticos.
- Ocultamiento de activos, pasivos, ingreso, gastos.

- Ocultamiento de faltantes de efectivo a través de la sobrevaloración del efectivo en bancos.
- Omisión de transacciones existentes.
- Pérdidas o ganancias ficticias.
- Sobre o sub valoración de cuentas.
- Sobre valoración de acciones en el mercado.

Es decir, puede que el enemigo lo tenga tan cerca de ellos que pueden ser empleados desleales quienes lleguen a realizar actos indebidos y que indudablemente dañan la economía de la organización,

Así mismo menciona algunos procesos de apoyo como es el implementar un sistema integral de ética que permita que el trabajador se sienta parte de la empresa y a la cual no le debería de causar ningún daño, de manera que permita fortalecer los sistemas de control interno evitando que exista manipulación de recursos por parte de los trabajadores o personas ajenas a ella, motivando al personal que labora en la organización por medio del aumento de su remuneración, además de que menciona que es conveniente contar con un área dentro de la empresa que sea de auditoría interna y sobre de todo un área para la detección de fraudes, dando como resultado la disminución del riesgo de sufrir un fraude en la empresa.

Algunos autores como Fernando Castellanos Tena, citado por Sánchez, en su obra “La prueba pericial contable, su relevancia en la defraudación fiscal y otros procedimientos” menciona que una vez existiendo un fraude en la empresa es el derecho penal siendo este una rama del derecho público quien se encargue de lo relativo a los delitos, penas y medidas correctivas y de seguridad que tienen por fin único la creación y conservación del bien y orden social.

Los tipos de fraudes que se pueden dar dentro de la empresa son:

I.- Manipulación de capital social y patrimonio: generalmente cuando se comete esta acción es por personas que son consideradas de confianza que tienen contacto directo con los recursos.

II.- Fuga de información intencional: esta se lleva a cabo por medio de la tecnología, es decir, por medios electrónicos o transacciones.

III.- Apropiación ilícita: en cuestión de recursos monetarios, de valores y por ende de bienes que son propiedad de la compañía.

IV.- Extorsión: en este punto entra lo que es el fraude, que se produce mediante el acuerdo de personas que están dentro y fuera de la empresa, aprovechando las relaciones que se establecen o la información que se comparte.

Es por esto que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) emite el boletín 3070 en la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), la cual describe las características correspondientes al fraude así como los pronunciamientos normativos y condiciones a contemplar por parte del auditor, ya que se diseñan los procedimientos a seguir para cumplir con las normas que se señalan.

El boletín menciona que el auditor deberá utilizar diferentes métodos los cuales permita realizar el levantamiento de información para obtener conocimiento acerca de la operación de la entidad o de la industria en la que presta su servicio y que ayudarán a evaluar el riesgo de fraude en los entes económicos:

- a) Obtener de parte de la administración su opinión sobre el riesgo de fraude que pudiera haber en la entidad, haciendo el siguiente cuestionamiento:
- Si está al tanto de algún alegato o sospecha de fraude que afecte a la entidad.
 - Su entendimiento sobre el riesgo de fraude o identificación de fraudes en ciertas cuentas de balance o clases de transacciones.
 - Controles o programas que se hayan establecido en la entidad para prevenir fraudes, así como el seguimiento de los mismos.

- Cómo se comunica a los empleados el comportamiento ético que deben de tener en la entidad.
 - Y en el caso entidades con múltiples localidades, la naturaleza y alcance de la vigilancia de las localidades operativas o segmentos de negocios y cómo se evalúa el fraude de forma particular.
- b) Considerar cualquier variación inesperada o inusual derivada de la aplicación de revisiones analíticas durante la planeación de la auditoría.
- c) Considerar la existencia de uno o más factores de riesgo de fraude.
- d) Considerar cualquier otra información que pudiera ser útil en la identificación del riesgo de fraude.

En caso de que la entidad llegara a contar con un departamento de auditoría interna, el auditor externo deberá indagar y preguntarles a los auditores internos sobre el riesgo de fraudes en la empresa, así como la utilización de los procedimientos que están utilizando para identificar o detectar fraudes en el año o sospechas de la misma.

Todo lo anterior tiene que ser calificado a criterio del auditor externo y de acuerdo a su independencia mental, donde el auditor debe evaluar cómo los riesgos de fraude

identificados se relacionan con alguna cuenta específica de balance o cuestiones que se relacionen con los estados financieros en su conjunto.

La revisión por parte de un auditor no garantiza que se llegue a detectar un fraude ya que se corre el riesgo de que un fraude no sea detectado debido a la naturaleza de la evidencia del auditor o a las características del fraude, que puedan hacer que el auditor soporte su opinión sin saberlo, en evidencias que parecen ser válidas pero que en realidad es falsa o alterada, teniendo en consideración que los procedimientos de auditoría pueden ser efectivos para detectar errores pero no fraudes.

Por lo mencionado anteriormente es necesario que los empresarios, gerentes, accionistas o dueños presten la atención necesaria debido al alto riesgo fraudulento que se puede dar en las organizaciones, de manera que estén preparados y protejan a su empresa tomando medidas preventivas con la implementación de un buen sistema de control interno y que así mismo ayudará a cuidar la reputación de la misma.

4.2 Definición de delito

“Es la acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una persona o sanción criminal”. (SÁNCHEZ, 2009:508)

El delito “es la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible, afiliándonos, por tanto a un criterio pentatónico”. (PAVON, 1984:161)

“El delito es un acto culpable, antisocial e ilícito, sancionado por la Ley penal”. (MOTO, 2007:308).

Por lo tanto podemos decir que el delito es todo aquel acto u omisión típica y antijurídica prevista en la legislación penal.

Cuando una persona quebranta o infringe alguna regla de conducta, la consecuencia de estos actos podrían resultar en perjuicio físico o patrimonial del otro individuo, y con el fin de evitar que esto siga ocurriendo se toman medidas para sancionar dicha acción, con el objetivo de propiciar la armonía social.

Los delitos se encuentran regulados por el derecho, específicamente en la rama del derecho penal y en el Código Penal Federal establece en su artículo 7° que el delito es aquel acto u omisión sancionado por las leyes penales.

El delito debe de ser:

- 1.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se realizaron todos sus elementos constitutivos.
- 2.- Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo.
- 3- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Para que haya delito debe de existir la voluntad humana ya sea en una acción u omisión de una acción, sin la cual éste es inconcebible y según Sánchez y Sánchez en su libro “La prueba pericial contable, su relevancia en la defraudación fiscal y otros procedimientos” sus características son:

- Típico: La conducta debe de estar prevista en la ley.
- Antijurídico: que vaya en contra de lo dispuesto en la ley.

- Imputable: cuando el individuo al momento de realizar la conducta estaba con la capacidad de razonamiento y consiente de las consecuencias que conllevaba.
- Resultado: se percibe con los sentidos una vez realizado o consumado el acto delictuoso.
- Culpable: lo que une al individuo en lo intelectual y emocional.
- Objeto material del delito: es la persona o cosa que sufre o es víctima del delito.

Elementos normativos: conceptos o requisitos que se necesitan para la configuración del delito.

Punible: es la pena o sanción que es aplicada al actor del delito.

Si la conducta que es realizada por algún sujeto no es completada por todos o algún requisito que la ley marca para que deba de configurarse el delito, entonces no será considerado como tal y por tanto no se le puede imponer alguna sanción o pena privativa al sujeto ya que no se configuró el delito.

Cuando el ser humano tiene la necesidad de cubrir alguna insatisfacción o algún interés personal busca cualquier medio para lograr el objetivo deseado aún y cuando esto implique sobrepasar o perturbar la seguridad de la sociedad o de algún individuo

en particular, esto es, en el momento en el que un sujeto cumpla con los requisitos para que se considere delito por el hecho de buscar satisfacer intereses particulares sin importar el bienestar de los intereses generales, la consecuencia será la imposición de una pena.

Cuando se realiza una conducta que está estipulada como delito y aun así se efectúa, la consecuencia será la imposición de una pena y la pena es la restricción o privación de los derechos que hace merecedora la ejecución de la punición o castigo, ésta es la que el juez impone al inculpado que ésta a su vez puede modificarse a través de las variantes como atenuantes y agravantes (disminuya o agrave un delito).

“La sanción no es sino la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Cuando el obligado en la relación jurídica no cumple, lógicamente y forzosamente genera la sanción como una consecuencia del deber jurídico incumplido” (SOTO, 1982: 40)

Por ende la sanción es la ejecución de la pena impuesta al sentenciado y aplicada por una autoridad administrativa, cuya finalidad en primer instancia es detener la conducta delictiva del individuo que la realizó, evitando que continúe causando daño a los demás miembros de la sociedad y en segunda instancia es evitar que los demás miembros de la sociedad no caigan en conductas delictivas, observando que

se le castiga de acuerdo a las normas establecidas a todo aquel que cometa un delito.

En esta misma ley nos menciona que el delito puede ser en forma dolosa o culposa, y nos define al delito doloso cuando una persona conociendo los elementos de tipo penal, o previniendo como posible el resultado, quiere o acepta la realización del hecho previsto en la ley. Cabe mencionar que el dolo consiste en causar intencionalmente el daño, con conocimiento y conciencia de la antijuricidad del hecho.

El culposo es aquel el que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud a la violación de un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

En otras palabras la culpa es cuando se causa un resultado típico (previsto en la ley) sin intención de producirlo, se puede producir por cuatro factores: Impericia, falta de previsión, falta de cuidado e ineptitud.

Según apunte jurídico consultado de Jorge Machicado <http://jorgemachicado.blogspot.mx/2009/03/objeto-del-delito.html> menciona que en todo delito se da:

Un sujeto: que es el que quebranta la norma penal

Un objeto material: la cosa u objeto sobre la que recae la acción del sujeto activo.

Un objeto jurídico: el derecho vulnerado o el que se pretende proteger.

Una víctima: ya sea en forma individual o al Estado.

Un vínculo que enlace al autor con el hecho y del que nace la responsabilidad

4.3 Sujetos del delito

Los sujetos del delito son aquellas personas en las que recaen directamente las consecuencias de la acción delictiva, estos pueden ser de dos tipos indeterminados y determinados, los primeros es cuando la ley no requiere una característica específica y los segundos se refiere cuando se requiere una calidad especial para poder cometer el delito. Información consultada en biblioteca jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México (2012).

Para que sea posible hablar de la existencia de un delito, es necesaria la presencia de un sujeto que sea quien realice la acción delictiva y de otro que la sufra o sea la víctima, es decir, deben intervenir dos sujetos: sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo “es aquel que realiza la acción delictiva y a cuyo cargo surge la consiguiente responsabilidad penal”. (FERRO, 2011: 24)

Se dice que una persona es sujeto activo cuando realiza la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punibles, siendo autor material del delito, o bien cuando participa en su comisión, contribuyendo a su ejecución en forma intelectual al proponer, instigar o compeler (autor intelectual) no simplemente auxiliando al actor con anterioridad a su realización, concomitantemente con ella o después de su conmutación (cómplice y encubridor). (PAVON, 1984,163)

Sujeto activo: representado por el gobernado, que puede ser persona física, personas morales.

Es la persona individual que realiza la acción considerada como delito, solamente la persona física puede cometer delitos, y su pena será únicamente en forma individual,

es decir, en cada uno del sujeto o de los sujetos activos recaerán solo en sus integrantes.

El sujeto pasivo “es el titular del bien jurídico lesionado”. (FERRO, 2011: 24)

El sujeto pasivo será la entidad privada directamente perjudicada por la lesión patrimonial, por tanto el sujeto activo son responsables criminalmente de los delitos, los autores y cómplices que pueden ser todas las personas que forman activamente parte de la realización de algún acto fraudulento.

Por su parte el sujeto pasivo del delito es aquella persona en la que recae el delito, es decir, la persona afectada o puesta en peligro, la víctima u ofendido y es quien recibe el delito o la lesión jurídica.

En el derecho penal la palabra víctima representa un sinónimo de sujeto pasivo del delito, además pueden existir otras personas que son víctimas del delito, considerando a la familia directa el sujeto pasivo, y el Estado por ejemplo.

Según Moto Salazar (2007; 309) son responsables de los delitos los que forman parte ya sea de concepción, preparación o ejecución, o a aquellos donde se pide cooperación de cualquier especie.

El sujeto pasivo lo es todo titular de un interés que se ve perjudicado con el delito, pudiendo ser persona individual o colectiva, pero en ningún caso muertos o animales, por no ser titulares de ningún interés.

Sujeto pasivo: representado por las autoridades y el Estado, la potestad de reclamar al Estado y a sus autoridades el respeto a las prerrogativas fundamentales del hombre.

Los sujetos pasivos pueden ser la persona individual, persona moral que puede ser lesionada en su fama, propiedad o crédito, la sociedad y el Estado.

En el artículo 95° del Código Fiscal de la Federación establece que son responsables de delitos en materia fiscal los que se encuentren en los siguientes casos:

1.- Concierten la realización de un delito, es decir, que se pongan de acuerdo entre varios individuos para llevar a cabo la realización de algún acto delictivo.

2.- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley, y que es considerado como un delito.

3.- Cometan conjuntamente el delito.

4.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo, en este sentido entran aquellas personas a las cuales se les aprovecha de su ignorancia para ejecutar los planes previstos por el autor.

5.- Induzcan dolosamente a otra persona para cometerlo.

6.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

7.- Auxilien o ayuden posteriormente a la comisión del delito al autor en cumplimiento a una promesa hecha con anterioridad al delito.

Y en su caso serán responsables de encubrimiento de delitos en materia fiscal quien sin previo acuerdo y sin haber participado en él, realice los actos que a continuación se mencionan de acuerdo a lo establecido en el artículo 96° del Código Fiscal de la Federación los siguientes:

1.- Cuando con ánimo de lucro adquiera, reciba traslade u oculte el objeto del delito sabiendo que éste tenía dudosa procedencia.

2.- Ayude al inculcado a evadir las investigaciones por parte de la autoridad, así como el ayudar a ocultar, destruir, alterar o desaparecer huellas, pruebas del delito cometido.

La sanción a la cual se hace acreedora aquella persona que cometa el delito de encubrimiento será sancionado con prisión de 3 meses a 6 años.

De acuerdo al artículo 92° del Código Fiscal de la Federación para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.- Formule querrela tratándose de los artículos 105°, 108°, 109°, 110°, 111°, 112° y 114° de la misma ley (contrabando, defraudación fiscal) independientemente en el caso que se encuentre el Procedimiento Administrativo que en su caso se tenga iniciado

II.- Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102° y 105° del mismo (contrabando).

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los caso de mercancía por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás caso que no estén previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia ante Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones anteriores concluirán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando los procesados pague las contribuciones, sanciones y recargos correspondientes o bien que los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia autoridad, la petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiere.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación solo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional a excepto de tratarse de delitos graves previstos en este código, y para efectos de lo previsto en el artículo 194° del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la causación que fije la autoridad judicial, comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionadas y las contribuciones adecuadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La causación que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye la garantía del interés fiscal.

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad fiscal podrá reducir hasta un 50% del monto de la causación, siempre que existan motivos y razones que justifiquen dicha reducción.

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables (no puede venderse o cederse).

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste puede ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.

En cuestión de materia penal se establece en el artículo 13° del Código Penal Federal consultado en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/8.htm?s> que son autores o partícipes del delito aquellas personas que:

- 1.- Acuerden o preparen su realización.
- 2.- Los que lo realicen.
- 3.- Los que lo realicen conjuntamente.
- 4.- Los que los llevan a cabo sirviéndose de otros.

5.-Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo.

6.- Los que dolosamente auxiliien o ayuden a otro para su comisión.

7.- Los que con posterioridad a su comisión auxiliien al delincuente, en cumplimiento a una promesa hecha con anterioridad al delito.

8.-Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Para los sujetos que se mencionan en los puntos 6,7 y 8 se les aplicará lo dispuesto en el artículo 64°bis del Código Penal Federal que establece que para estas fracciones se impondrán hasta tres cuartas partes de la correspondiente al delito de que se trate.

4.4 Objetos del delito

El objeto del delito “es aquel sobre el que recae físicamente la conducta descrita en el verbo y puede ser tanto una persona como una cosa”. (ESCUELA NACIONAL DE LA JUDICATURA, 2007:107)

Según la definición legal del objeto del delito consultada en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/86/07-ensayo-kierszenbaum.pdf> es aquella persona, cosa, bien o interés penalmente protegido, es decir, es la persona o cosa sobre la que recae la acción realizada por el sujeto activo y dentro

del objeto del delito se encuentra el objeto material y el objeto jurídico que a continuación se describen.

Objeto material: se refiere a la persona o cosa afectadas directamente por la acción delictiva, por ejemplo los bienes muebles o los bienes inmuebles o puede ser el propio sujeto pasivo. Es el objeto corporal externo sobre el cual se realiza la acción.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado respecto al objeto material una “cosa” y que es considerado sinónimo de bienes, son definidas como corporales e incorpóreas. Las corporales son las que se pueden tocar o se hallan en la esfera de los sentidos, es decir, que se puedan percibir por los demás individuos y los incorpóreos son los que existen pero intelectualmente o no caen en la esfera de los sentidos por ejemplo las obligaciones y todos los derechos.

En cuestión de robo el objeto material es cualquier cosa susceptible de apropiación y que tiene un valor económico. El objeto material tiene que cumplir con tres requisitos los cuales son: corporeidad, valor económico y ser susceptible de apropiación.

Objeto jurídico: es la norma, el derecho violado, el bien o interés jurídicamente protegido, objeto de la acción delictiva. Es el interés jurídicamente tutelado por ley y

que lo identificamos como el objeto que intenta proteger la ley, es decir, los bienes que considera necesario tutelar para mantener una armonía social. Consultado en apunte jurídico (Objeto de delito, 2010)

Haciendo referencia al bien jurídico, nos referimos al bien jurídico tutelado, es decir, la cosa, bien o derecho que es protegido por las leyes penales, citando por ejemplo la vida, la integridad corporal, la libertad sexual, la propiedad privada, entre otros.

En el caso del delito de robo el bien jurídico que se pretende proteger es el patrimonio de las personas, la propiedad, la posesión o ambas. La manera en que el delito afecta al objeto jurídico titulado puede ser por medio de un daño directo a la víctima o simplemente con ponerlo en peligro.

4.5 Tipos de delitos

Concerniente a los tipos de delitos que según el Código Fiscal Federal en su título IV capítulo II de los delitos fiscales consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> es importante que el perito en contabilidad conozca o se asesore por un experto abogado respecto a las normas jurídicas penales (debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que se está realizando. Lo que se mencionó anteriormente es de vital

importancia ya que como en esta investigación se refiere a la prueba pericial en materia de contabilidad el perito es experto en esta área, pero es bien sabido que de cuestiones contables hay una línea delgada para caer en delitos fiscales que se mencionan a continuación:

Artículo 96° Encubrimiento

Es responsable de este delito quien sin previo acuerdo y sin haber participado en su comisión:

I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste.

II.- Ayude al inculpado a evadir su responsabilidad o a evitar que se realice con facilidad las investigaciones por parte de la autoridad ocultando, destruyendo, alterando o desapareciendo las pruebas de la investigación.

Este delito se sancionará con prisión de 3 meses a 6 años.

Artículo 97° De funcionarios o empleados públicos

Cuando un funcionario comete o participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable al delito que resulte se aumentará de 3 a 6 años de prisión.

Artículo 98° Tentativa

La tentativa de los delitos previstos en este código son castigables cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlos.

Este delito se sancionará con prisión de hasta dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiera consumado. Si el autor no llegara a ejecutar el delito, no se impondrá sanción alguna.

Artículo 99° Delito continuado

Este delito consiste cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa. La pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Artículo 102° Delito de contrabando

Comete este delito de contrabando quien introduzca o extraiga mercancías del extranjero dentro del país sin pagar los impuestos correspondientes, así como aquellas personas que extraigan de los recintos fiscales sin que se le hayan sido entregadas por las autoridades autorizadas para ello.

Se presume cometido este delito cuando:

I.- Cuando se descubra mercancía procedente del extranjero sin que acredite la documentación que ampare que dicha mercancía cumplió con los trámites previstos en la ley aduanera.

II.- Cuando se encuentren vehículos en una franja de 20 kilómetros a la redonda de la zona fronteriza sin la documentación correspondiente.

III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al momento de descargarse de los medios de transporte.

IV.- Se descarguen en escondidas mercancías extranjeras de los medios de transporte, aunque sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V.- Se encuentren mercancías a bordo de embarcaciones en aguas mexicanas sin constar con la documentación correspondiente.

VI.- Se encuentren mercancías extranjeras a bordo de una embarcación de tráfico mixto, sin documentación alguna.

Artículo 103° Se presume cometido el delito de contrabando cuando

I.- Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la ley aduanera para su introducción al país o para su internación en la franja o región fronteriza al resto del país.

II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 km en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancía que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignaciones en los manifiestos o guías de carga.

IV.- Se descarguen a escondidas mercancía extranjera de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada únicamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

X.- Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.

XI.- Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose

de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida 30 días después del plazo máximo establecido para ello.

XII.- Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento del régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al fisco federal.

XIII.- Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.

XIV.- Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de 5 años.

XV.- Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108° de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la secretaría de economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación

de tales conductas hubiere causado un perjuicio al fisco federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando este ya no se encuentre vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI.- Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.

XVII.- No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108°, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizadas por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentren en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

XVIII.- Se omite realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106° de la Ley Aduanera.

XIX.- Declare en el pedimento como monto de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72°, 73° y 78°-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a la que se refiere al artículo 86°-A fracción I de la Ley citada en su caso.

No se presume que existe delito de contrabando, si el valor de las mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiese cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y en comercio exterior.

XX.- Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías. Cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión de importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

Artículo 104° El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión

I.- De 3 meses a 5 años, si el monto de las operaciones o cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$ 982,330.00, o en su caso la suma de ambas es de hasta \$1, 473,480.00.

II.- De 3 a 9 años, si el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, excede de \$982,330.00 o la suma de ambas excede de \$1, 473, 480.00

III.- De 3 a 9 años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en el uso de sus facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de 3 a 9 años de prisión.

IV.- De 3 a 6 años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo de contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103° fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105° FRACCIONES V, XII, XII, XV, XVI y XVII de este código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, solo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Artículo 105° Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I.- Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país o sin el permiso emitido por la autoridad competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases con bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.

II. Derogada

III.- Derogada

IV.- Tenga mercancía extranjera de tráfico prohibido.

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de cualquier nivel jerárquico, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, cuando otorgue matrícula o abastecimiento, cuando la importación del vehículo haya dado sin el permiso previo de la autoridad federal, o de cualquier manera ayude o fomente la introducción o extracción al país de mercancías de comercio exterior, en los supuestos previstos en el artículo 102° fracciones de la I a la III del mismo Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías.

VI.- Importar vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país sin tener residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establecen para las importaciones.

VII.- Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder cualquier título sin autorización legal, vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ella, o importados o internados temporalmente.

VIII.- Omita llevar el retorno al extranjero de vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los establecidos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.

No se impondrá sanción alguna a quien en relación con un vehículo hubiera incurrido en los supuestos del párrafo anterior, si presenta de manera espontánea el vehículo ante la autoridad aduanera, antes de que se ejerza acción penal.

IX.- Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengas adheridas los marbetes o precintos a que obligan las deposiciones legales.

X.- Siendo exportador o producto de mercancía falsifique su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial de un país con el que México tenga un tratado o acuerdo internacional, siempre y cuando estos tratados prevean sanciones y exista reciprocidad. No se considerará cometido este delito cuando el importador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas

a las que les hubiera entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente siempre y cuando el país al que se haya importado demuestre que se ha cometido el delito.

XI.- Introduzca mercancía a otro país desde territorio nacional sin pagar los impuestos correspondientes a comercio exterior.

XII.- Se señale en el pedimento la denominación o razón social, domicilio fiscal o Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiera solicitado la importación, salvo los casos en los que sea procedente su rectificación, o cuando los datos de la factura sean falsos o inexistentes.

No será responsable el agente o apoderado aduanal si la falsedad de los documentos proviene de un contribuyente y el agente no hubiera podido conocer dicha falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

XIII.- Presente documentación o datos falsos ante las autoridades aduaneras

No se considerará responsabilidad del apoderado o agente aduanal la falsedad de los documentos del contribuyente siempre y cuando el agente haya cumplido con las obligaciones que las normas les imponen en materia aduanera y comercio exterior.

IXV.- Con el propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco, transmita al sistema electrónico información distinta a la declaración en el pedimento o factura.

XV.- Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.

XVI.- Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal, intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente puede otorgarlo, o transfiera documentos sin autorización escrita de su mandante.

XVII.- Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

La persona que no declare en la aduana o a la entrada o salida del país, que lleve consigo efectivo, cheques nacionales o extranjeros o cualquier otro documento por cobrar, superiores a 30,000 dólares se le sancionará con pena de 3 meses a 6 años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria respecto a este delito, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona demuestre el origen lícito de dichos recursos.

Artículo 106° Para los efectos del artículo anterior

I.- Son mercancías de uso personal:

- a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropas y otros objetos personales excepto joyas.
- b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamento y aparatos médicos y prótesis que utilice.
- c) Artículos domésticos para casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

II.- La estancia legal de la mercancía extranjera se comprueba con:

- a) La documentación aduanal exigida por ley.
- b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.
- c) Factura expedida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.
- d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Artículo 107° El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

- I. Con violencia física o moral en las persona.
- II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.
- III. Ostentándose al autor como funcionario o empleado público.
- IV. Usando documentos falsos.
- V. Por 3 o más personas.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III, IV y V de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105° de este artículo.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sea calificado, la sanción correspondiente se aumentará de 3 meses a 3 años de prisión, si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

Art 108° Defraudación fiscal

Cometen este delito aquellas personas que con uso de engaños o aprovechamiento de errores de la autoridad omitan total o parcialmente el pago de una contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio de la autoridad fiscal.

Se ha creado un tema especial en cuanto a la defraudación fiscal que se analizará en el capítulo siguiente.

Art 109° Asimilados a la defraudación fiscal

I.- Quien presente declaraciones con deducciones falsas o ingresos que no corresponden con la realidad, o a la discrepancias que se dé en la persona física que perciba dividendos, honorarios o que preste un servicio profesional independiente y que realice erogaciones superiores a los ingresos declarados y no compruebe ante la autoridad fiscal dicha discrepancia.

II.- No enterar ante las autoridades en los plazos establecidos las contribuciones retenidas o recaudadas.

III.- Se beneficie sin haber algún estímulo o derecho de un subsidio.

IV.- Simule actos o contratos en perjuicio del fisco.

V.- Omite la presentación de las declaraciones por más de 12 meses, dejando de pagar las contribuciones correspondientes.

VI.- Derogado.

VII.- Los comprobantes en forma impresa que no reúnan los requisitos establecidos en el art 29°B fracción I (cuando los ingresos del año anterior no excedan de la cantidad que establece el SAT y deberán expedirse y entregarse al realizar los actos o actividades o al percibir los ingresos).

VIII.- Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos.

Art 110° Relativos al Registro Federal de Contribuyentes

Se sancionará con prisión de 3 meses a 3 años a quien:

I.- Omita solicitar para él o un tercero la inscripción al RFC por más de 1 año contados a partir de la fecha en que debió hacerlo.

II.- Rinda falsedad en el citado registro, datos, informes y avisos a los que esté obligado a cumplir.

III.- Use intencionalmente más de 1 clave de RFC.

IV.- Derogado.

V.- Desocupe el local o el domicilio en que se le notificaba, sin presentar aviso de cambio de domicilio al RFC.

Art. 111° Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación

Se sancionará con prisión de 3 meses a 3 años a quien:

I.- Derogado.

II.- Registre sus operaciones contables y fiscales en 2 sistemas de contabilidad con diferente contenido.

III.- Oculte, altere o destruya los sistemas o registros contables así como la documentación y asientos respectivos.

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

V.- Omita la presentación de las declaraciones informativas por más de tres meses.

VI.- Cuando se divulgue o se haga uso indebido de información confidencial.

VII.- No cuente con controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz, cuando se altere, destruya o enajene combustible que no fuera adquirido legalmente.

Art. 112° Delitos de depositarios e interventores

Se impondrá sanción de 3 meses a 6 años de prisión a depositarios o interventores designados por la autoridad fiscal que con perjuicio del fisco dispongan del bien depositado de cualquier crédito fiscal. Cuando el valor de lo dispuesto exceda de \$ 122,530.00 la sanción será de 3 a 9 años de prisión. Así mismo de acuerdo al valor de dichos bienes se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de las autoridades fiscales.

Art 113° Delitos y penas relativos a aparatos de control, sellos, marcas oficiales, máquinas registradoras, marbetes, y comprobantes impresos, cuya sanción será de 3 meses a 6 años de prisión.

Art 114° Relativo a los servidores públicos

Se impondrá sanción de 1 a 6 años de prisión a los servidores públicos que realicen visitas domiciliarias o embargos sin mandato escrito por autoridad competente. Esto también aplica para los servidores públicos que realizan la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto al recinto fiscal.

Art. 115° Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales

Se impondrá sanción de 3 meses a 6 años de prisión a quien se apodere de mercancía que se encuentre en recinto fiscalizado , cuando el valor excede de \$ 52,510.00 la sanción será de 3 a 9 años de prisión.

Art. 115° Bis Operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas

Se impondrá sanción de 6 a 10 años de prisión al comercializador o transportista de gasolina o diesel que tengan en su poder dicho combustible, cuando estos no tengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos mexicanos utilicen para identificar los productos mencionados.

4.6 Proceso judicial

Según tesis “Propuesta de un modelo de Auditoria Forense 2011” el proceso jurídico es el conjunto de actos coordinados que se ejecutan ante los funcionarios competentes del órgano judicial del Estado para obtener basándose en la normatividad en un caso concreto, la declaración, defensa o la realización coactiva de los derechos que pretendan tener las personas privadas o públicas, en vista de su incertidumbre o desconocimiento (en lo civil, penal, laboral o contencioso administrativo) o para la investigación, prevención y represión de los delitos y las contravenciones (en materia penal), y para la tutela del orden jurídico, la libertad individual y la dignidad de las personas, en todos los casos (administrativo, penal, etc.)

El proceso judicial consiste básicamente en la exigencia constitucional para el desarrollo rogado de la jurisdicción. El proceso sirve a la satisfacción de los intereses jurídicos socialmente relevantes, siendo el medio constitucionalmente instituido para ello.

Una vez que se haya cometido algún delito aunque en un principio sea administrativo y termine siendo penal, éste debe de llevar a cabo un proceso judicial el cual está establecido en el artículo 92° del Código Fiscal Federal para proceder penalmente sobre los delitos que se cometen en materia fiscal siendo necesario que se la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haga lo siguiente:

I.- Formular querrela previsto de los artículos 105° al 114° del CFF, independientemente del estado en el que se encuentre el proceso administrativo.

II.- Declare que el fisco federal ha sufrido de perjuicio en cuestión de contrabando y de personas que se apoderen de mercancías que se encuentren en recinto fiscalizado.

III.- Formulen declaratoria en los casos de contrabando de mercancías por las que no deba pagarse el impuesto y requieran permiso de la autoridad competente.

Y en los demás casos que no estén previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el ministerio público federal.

Los procesos por los delitos fiscales mencionados anteriormente se desistirá del cumplimiento de la obligación a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen la contribución que debían, los recargos y actualizaciones respectivos o que hayan garantizado el crédito fiscal a satisfacción del fisco, la petición se hará ante las autoridades del ministerio público antes de que ésta formule conclusiones.

En los delitos fiscales en los que sea necesaria querrela o dictamen técnico contable y el daño o perjuicio sea cuantificable será a cargo de la SHCP, esta cuantificación surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional a excepto de los delitos graves previstos en el artículo 194° del Código Federal de Procedimientos Penales (homicidio, espionaje, traición a la patria, terrorismo, etc.), el monto de la causación que fije la autoridad judicial, las contribuciones adeudadas, recargos, actualizaciones y esto no sustituye la garantía del interés fiscal.

En el caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a satisfacción de la SHCP, la autoridad judicial a petición del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% del monto de lo garantizado, siempre que existan motivos que justifiquen dicha resolución.

Este artículo contempla que se considerará mercancías los productos, artículos y cualesquiera otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables (que no pueden ser quitados a la persona) o irreductibles a la propiedad particular.

Para fijarse la pena de prisión correspondiente a los delitos fiscales conforme a los límites mínimos y máximos del monto de la cantidad por la que fue el perjuicio, cuando este pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.

Se debe llevar a cabo este proceso judicial pero además el mismo código establece en su artículo 93° que cuando alguna autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito previsto en el código fiscal y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento al Ministerio Público Federal, aportándoles las actuaciones y pruebas que se hubieren allegado.

4.7 Defraudación fiscal

“La defraudación fiscal es la conducta desplegada por la persona física o moral tendiente a evadir de manera total o parcial, el pago de contribuciones, accesorios y demás obligaciones establecidas en la ley”. (SÁNCHEZ, SÁNCHEZ; 2009: 42)

“Cuando la persona que tiene obligación de contribuir en términos del derecho fiscal, se abstiene o evita contribuir con las necesidades del Estado, nos encontramos en el supuesto de lo que llamamos defraudación fiscal”. (SÁNCHEZ, SÁNCHEZ ,2009:37)

Según el artículo 108° de Código Fiscal de la Federación consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> se comete el delito de defraudación fiscal cuando por medio de engaños se busca el aprovechamiento parcial o total del pago las contribuciones o se obtenga algún beneficio y se perjudique al fisco.

Por lo tanto podemos decir que la defraudación fiscal consiste en los actos que llevan a cabo los contribuyentes o la omisión de ellos con la finalidad de evadir o no cumplir con las obligaciones conferidas en el art. 31° frac. IV del CFF, que por medio de engaños o aprovechamiento de errores cometidos por parte del fisco consiguen un beneficio particular y perjudicando el patrimonio de la autoridad fiscal.

Como ya se mencionó el delito de defraudación fiscal consiste en el acto de dejar de pagar impuestos o contribuciones, que se puede dar por dolo o por culpa, recordando que es delito culposo es la acción del agente activo que causa un daño al agente pasivo, pero como un producto de la casualidad, o de factores externos a su voluntad; esto es, el agente activo no tiene la intención de provocar un daño.

El delito es doloso cuando el sujeto activo tiene el deseo de ocasionar un daño a la víctima, no deteniéndose no obstante de saber la tipicidad de su acción. Es importante mencionar que en materia fiscal para que sea dolo debe de haber la omisión o falta de pago de un tributo, es decir, que haya de por medio dinero, si no lo hay es culpa.

El delito de defraudación fiscal aquí señalado y las sanciones que marca el Código Penal Federal en su artículo 400 bis, podrán perseguirse de manera simultánea en el cual se presume el delito de defraudación fiscal sobre ingresos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Sanción	Sanción económica	Delito
De 3 meses a 2 años de prisión	El monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.	a) Documentación falsa.
De 2 años hasta 5 años de prisión	Cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 y menor de \$2,054,890.00	b) Por omitir la expedición de comprobantes fiscales. c) Datos falsos para obtener devolución de contribuciones.
De 3 años a 9 años de prisión	Cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2,054,890.00	d) No llevar registros ni sistemas contables. e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas
De 3 años a 6 años de prisión	Cuando no sea posible determinar la cuantía de lo defraudado	f) Datos falsos para compensación de contribuciones. g) Datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones

Si el monto de lo defraudado es restituido en una sola exhibición y de manera inmediata esto es considerado como una atenuante por lo cual la pena aplicable podrá disminuirse hasta en un cincuenta por ciento. En cambio cuando el delito sea calificado, es decir, que tenga agravantes, su pena incrementará hasta en una mitad.

Este acto se comete en un principio por personas obligadas por disposición de la ley a la contribución del gasto público de cualquier índole, ya sean federales, estatales o municipales y que por medio de engaños y aprovechamiento de errores busque obtener un beneficio indebido como es la evasión total o parcial del pago de impuestos.

En consecuencia la autoridad fiscal está siendo perjudicada en su patrimonio ya que el único objetivo del Estado es la obtención de recursos de los contribuyentes para éste sufragar su gasto y buscando el bienestar, armonía y satisfacer las necesidades de la sociedad.

Es por esto que el derecho fiscal y el derecho penal van de la mano ya que se puede penalizar a aquellas personas que se encuentran en los supuestos de los artículos 108° y 109° del Código Fiscal de la Federación, los cuales son considerados dentro del título IV, capítulo II de los delitos fiscales referentes a la defraudación fiscal y su sanción.

Se llega a la conclusión de que las irregularidades están a la orden del día en las empresas, ya que muchas veces el origen se encuentra dentro de la organización, es decir influyen factores internos que provocan actitudes de los empleados actuando sin ética ni moral al momento de cometer alguna intervención ya sea manipulando los recursos que son el patrimonio de la empresa así como por provocar un perjuicio en contra de ella obteniendo un beneficio o satisfaciendo algún interés personal.

Por lo mencionado anteriormente es que es tan importante estos temas, que es conveniente abundar un poco más sobre ellos, es por esto que se abordarán temas relacionados con los medios de impugnación por parte de los contribuyentes hacia la autoridad fiscal, los cuales una vez iniciado un procedimiento penal y estando tipificados como delitos los actos que realizó el contribuyente, la autoridad fiscal en coordinación con el ministerio público y el contribuyente y su responsable solidario deberán acreditar sus posturas mediante los medios de prueba que se ofrecen y el desahogo ante el juez de la causa, de manera que a cualquiera que favorezca la sentencia esta deberá resolverse conforme a derecho y en una sentencia justa.

Después de haber hablado sobre la relevancia que tiene el área del auditor en cuestiones de detección de fraude y sobre los delitos fiscales que se pueden llegar a dar en una entidad, en el siguiente capítulo viene el tema principal en el cual nos hemos enfocado en la presente tesis que consiste en la prueba pericial en materia de

contabilidad así como los medios de impugnación o defensa ejerciendo el derecho que tiene cualquier ciudadano mexicano.

CAPÍTULO V

LA PRUEBA PERICIAL EN MATERIA DE CONTABILIDAD

En el presente y último capítulo se abordarán temas muy importantes que tienen que ver respecto a los actos o actividades que hacen o dejan de hacer los contribuyentes y que afectan de manera determinante no solo los intereses de la sociedad sino también del Estado, ya que si un contribuyente no cumple de manera voluntaria, honesta y puntual con las obligaciones señaladas en la legislación fiscal para cubrir al gasto público, la autoridades fiscales están en todo su derecho de iniciar los procedimientos establecidos en la ley, como son el recurso de revocación, el juicio de nulidad, el juicio de amparo, además de materia civil y mercantil.

Debido a que el tema primordial que se aborda en la presente tesis es la prueba pericial contable que tiene por objeto esclarecer los hechos controvertidos en una ciencia o materia distinta al derecho, a efecto de que el juez pueda comprender y valorar el conflicto de manera integral y con ello poder dictar una sentencia sustentada, fundada y motivada, es de considerarse la relevancia de la prueba en los procedimientos penales que a continuación se abordarán.

5.1 Metodología de la investigación

Planteamiento del problema

Con el objetivo de analizar la importancia que representa la intervención de un perito especializado en materia contable, que es capaz de esclarecer hechos ocurridos, es necesario enfatizar su capacidad técnica, profesional o científica, profundizando en temas tan especiales como lo es la prueba pericial en materia de contabilidad.

Los principios que en materia legal aparecen consignados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como en distintas leyes, representan la guía suprema para el actuar de la sociedad mexicana, si en dado caso el acción de alguna autoridad careciera de validez jurídica los contribuyentes pueden hacer valer los medios de defensa como un derecho previsto en la legislación vigente como son: el recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, en materia laboral, civil y mercantil.

Se pretende demostrar que la intervención de un perito contable influye de manera determinante para la toma de decisiones del juzgador e impartidor de justicia, debido a la aplicación de los métodos y técnicas contables que utiliza el perito, como lo es la prueba pericial contable por medio del dictamen pericial.

Tomando en cuenta que los constantes cambios que sufre nuestra sociedad así como las leyes que rigen nuestro actuar, es necesario estar actualizados en temas más amplios y novedosos que aún no están del todo puestos en práctica siendo un claro ejemplo la propuesta de los juicios orales, la cual se pretende implementar en todo el territorio mexicano siendo un mismo sistema penal acusatorio el que se aplique a nivel nacional.

Se convierte en una necesidad latente el estar actualizado en temas de relevancia como es la prueba pericial en materia de contabilidad ya que en un futuro no muy lejano nos encontremos en situaciones en las que debido a la evidencia y presentación de pruebas sea la herramienta que pueda resolver alguna situación presente.

Justificación

La profesión de contador público es indispensable en el mundo actual de los negocios, puede ser practicada desde diferentes puntos de los sectores de la economía y en distintas funciones dentro de las organizaciones, tanto públicas como privadas. Su indispensabilidad surge a partir de las necesidades de obtener información precisa de las operaciones financieras de un ente; del impacto de la globalización de los negocios; de los cambios dinámicos en las normas contables; así como, de la introducción de diversos sistemas integrados de información contable.

La importancia que ha ido cobrando el contador público en México y a la necesidad existente de la presencia de personas profesionales capacitadas y preparadas para dar su opinión sobre asuntos específicos que le competen a dicha profesión, de una manera imparcial y con juicio profesional independiente, surgió la necesidad de acudir a contadores especializados, expertos en alguna materia, por lo cual es de gran beneficio contar con peritos en el área de contabilidad.

La prueba pericial contable ayuda al contador público en la actuación como perito, encaminado a demostrar la verdad o falsedad de los hechos expresados por cada una de las partes de acuerdo a la información que le es presentada, practicándolo de

acuerdo a las normas aplicables a la profesión, tiene como resultado final de su investigación un dictamen pericial en materia de contabilidad.

Para los particulares, contribuyentes o empresarios es de vital importancia ya que en una situación de un hecho controvertido, están en su derecho de aportar las pruebas necesarias para defenderse ante las autoridades, comprobando la veracidad de los hechos, solicitando la intervención de un experto en la materia del caso concreto, de manera que éste presente ante el juez para su valoración el dictamen pericial que realizó.

Para los estudiantes les servirá como una guía para comprender y analizar la importancia de la prueba pericial, ya que se presentan herramientas esenciales para que puedan ejercer su derecho a defenderse ante aquellas irregularidades de las que puedan ser objeto, así como la valoración y trascendencia que toma para afirmar o desvirtuar cualquier hecho.

Debido a los cambios y reformas que han surgido a las leyes mexicanas es necesario que el contador público independiente en su papel como perito en la prueba pericial en materia de contabilidad esté constantemente actualizado y capacitado para responder a las necesidades y cambios que de dichas leyes

emanan, un claro ejemplo es el nuevo sistema penal acusatorio, es decir, Reforma Constitucional efectuada en junio del 2008 que entrará en vigor el año 2016.

En este proyecto se plantean diferentes métodos y formas de recabar información de manera que sean útiles y que permitan proveer al perito de herramientas necesarias para realizar su labor de investigación.

Objetivo general

Dar a conocer la importancia que tiene el contador público independiente en su función como perito en la prueba pericial contable, así como los efectos legales que trae consigo.

Objetivos específicos

- 1.- Analizar la función que tiene el contador público independiente en su actuación como perito.
- 2.- Analizar la función que tiene el contador público independiente como perito en la elaboración de la prueba pericial en materia de contabilidad.
- 3.- Determinar los efectos legales que trae consigo la prueba pericial contable.

4.- Conocer el proceso legal que se lleva a cabo en la presentación de la prueba pericial contable.

5.- Conocer los fundamentos teóricos y prácticos necesarios para la emisión de un dictamen pericial en materia de contabilidad.

Hipótesis

Demostrar que la intervención de un perito contable influye de manera determinante para la toma de decisiones del impartidor de justicia, debido a la aplicación de métodos y técnicas contables como lo es la prueba pericial contable por medio del dictamen pericial.

El método que se utilizó en esta investigación según la forma de abordar el tema fue el método deductivo, ya que se partió del análisis de la regulación de las leyes de la prueba pericial contable en materia contable para aplicarlo en un caso práctico donde dicha prueba se plasma en un dictamen pericial contable.

El método que se utilizó en esta investigación según el tipo de investigación fue descriptivo, ya que se describe cómo se realiza la prueba pericial en materia de contabilidad.

La finalidad de usar este método es dar a conocer la importancia que tiene el contador público independiente en su función como perito en la prueba pericial contable, así como los efectos legales que trae consigo.

Técnicas de investigación utilizadas

Se realizó investigación bibliográfica, se realizó una investigación en el Diario Oficial de la Federación, leyes Federales vigentes, apuntes en materia fiscal, derecho y auditoría, consulta de páginas de internet y libros.

5.2 La prueba pericial contable en el juicio de nulidad

Para comenzar a hablar lo que compete a este tema, tendremos que decir que el recurso administrativo “es un medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictadas en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de las disposición debida. (JUÁREZ; 2008: 25).

Bien es sabido que el recurso administrativo es un recurso que agota el contribuyente donde la administración pública actúa como autoridad ejerciendo su imperio, en cambio un juicio es aquel que es llevado ante los tribunales donde los órganos actúan como una parte en plena igualdad con las demás partes en juicio.

“El juicio de nulidad fiscal es aquel procedimiento seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo, para impugnar los actos o resoluciones de la autoridad administrativa federal” (SÁNCHEZ; 2009: 73)

“Habrá contencioso administrativo cuando exista una controversia entre el particular afectado y la administración, en razón de un acto realizado por la propia administración” (QUIROZ, Revista de la Facultad de Derecho de México, 1991)

De acuerdo a lo establecido en nuestra Carta Magna en su artículo 73° fracción 29-H, la cual establece que los tribunales de lo contencioso-administrativo están dotados de plena autonomía para dictar sus fallos y resolver litigios entre la administración pública federal y los particulares, así como imponer sanciones a servidores públicos por responsabilidad administrativa, estableciendo normas para su organización, funcionamiento, procedimientos y los recursos contra sus resoluciones. Las mismas atribuciones se establecen en el artículo 116° fracción V a diferencia de que ésta hace referencia a la administración pública estatal.

La autoridad competente es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no constituye una instancia sino un juicio autónomo en el que se ejercita una acción de nulidad de los actos administrativos.

Cuando se promueve una demanda en el juicio de nulidad se inicia una Litis (pleito) formada con la resolución impugnada y que son el contenido de los conceptos de impugnación, así como la contestación de la demanda y las pruebas de las partes.

Esta acción ejercida en el juicio contencioso administrativo federal o también llamado juicio de nulidad conlleva a presentar pruebas tuteladas en el artículo 14° Constitucional, es decir, nadie puede ser juzgado sin ejercer su derecho a hacer oído y presentar las pruebas que acrediten los hechos con argumentos a su favor, donde el tribunal está obligado a basarse en los nuevos argumentos defensivos expuestos por el actor y las pruebas que ofrezca, aun cuando no se hubiesen presentado en procedimientos administrativos previos, como lo establece el artículo primero de la Ley Federal de Procedimientos Contencioso y Administrativo.

Competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de acuerdo al artículo 11° de la Ley Orgánica en comento, consultado en <http://info4.juridicas.unam.mx/juslab/leylab/171/12.htm>:

I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en la que se determine una obligación fiscal, se fije una cantidad líquida o se den bases para su liquidación.

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso, indebidamente percibido por el Estado.

III.- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal distinta a las anteriores.

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales a favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y Armada Nacional.

VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la federación.

IX.- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

X.- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización referente al artículo 77° Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos, en la cual reconoce la responsabilidad de indemnizar a la reparación de un daño o perjuicio a particulares en cantidad líquida y ordenar el pago correspondiente sin necesidad de que los particulares acudan a la instancia judicial.

XI.- Las que traten las materias señaladas en el artículo 94° de la Ley de Comercio Exterior Referente al Recurso de Revocación.

XII.- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos.

XIII.- Las dictadas por autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo.

XIV.- Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones.

XV.- Las señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal.

En materia de contribuciones cuando a un contribuyente se le determine un crédito fiscal y ésta es notificada al mismo, cuenta con un plazo de 45 días hábiles para:

- a) Efectuar el pago
- b) Promover el recurso de revocación
- c) Promover el juicio de nulidad

En este caso solo se hablará lo referente al juicio de nulidad y la importancia de la prueba pericial contable, la autoridad demanda al momento de contestar la demanda debe hacer valer todos los elementos que sirvan como base para desvirtuar las pretensiones del actor por lo que deberá exhibir los medios probatorios que tenga en su poder, de acuerdo con la técnica contable y las disposiciones fiscales. En la cual

se debe prestar mucha importancia ya que al contribuyente por manejar argumentos y pruebas documentales no muy contundentes como lo establece la técnica contable pueda incurrir en errores.

Según Juárez (2008), el peritaje es el examen de personas, hechos u objetos, realizados por un experto en alguna ciencia, técnica o arte que tiene por objeto ilustrar al juez que conozca de la causa sobre cuestiones que debido a su naturaleza requieren de los conocimientos especializados que poseen dichos expertos que deberán contar con título profesional de la materia donde se exige:

- a) Que en el juicio no podrá ser testigo o funcionario el perito
- b) Solo puede ser perito una persona que no tenga ningún interés en el resultado del litigio.
- c) Por lo anterior se puede rechazar al perito si se comprueba que era incompetente para realizar un dictamen sobre la materia.
- d) Puede rechazarse un peritaje si los miembros del tribunal no consideran necesarios los conocimientos de éste por que no requiera peritaje.
- e) Todo peritaje se sujetará debidamente a un cuestionario previo aprobado por el tribunal.
- f) El peritaje puede darse a solicitud de las partes o por iniciativa propia del tribunal.
- g) El peritaje no tiene fuerza obligatoria para el tribunal.

En el artículo 43° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece las condiciones a las que deberá sujetarse la prueba pericial en el juicio contencioso administrativo federal:

- La prueba pericial debe ofrecerse en el escrito de demanda en el acuerdo a la contestación a la demanda, se requerirá a las partes para presentarse a sus peritos, a fin de que acrediten que cumplen con los requisitos, acepten el cargo y protesten su legal desempeño.
- El magistrado instructor señalará lugar, día y hora para el deshago de la prueba pericial.
- En los acuerdos por los que se diferencian el cargo a cada perito el magistrado instructor concederá como plazo quince días para que ratifique su dictamen.
- Por causa justificada las partes podrán solicitar la ampliación del plazo para rendir su dictamen comunicando al magistrado instructor antes de que venzan los plazos.
- Solicitar ampliación del plazo para rendir el dictamen pericial que se hubiera ofrecido solo se permitirá por solo una vez se permitirá y por causa justificada.
- La parte que haya sustituido al perito por no reunir los requisitos de ley o por no haber aceptado el cargo, ya no podrá hacerlo por incumplimiento en la rendición del dictamen.

- El perito tercero será designado por la sala regional de entre los que tenga adscritos.
- En el caso de que no hubiese peritos adscritos sobre la materia en particular, la sala designara a la persona que deberá rendir el dictamen bajo su responsabilidad.
- Cuando haya lugar a designar perito tercero valuador, este deberá recaer en una institución de crédito, sus honorarios se cubrirán por las partes. En los demás caso los cubrirá el tribunal.
- En el auto en que se designen perito tercero, se le considera un plazo mínimo de quince días para que rinda su dictamen.

Los documentos que se deben de adjuntar a la demanda según la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 15° consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>:

Entre estos figuran los siguientes: copia de la demanda y sus anexos, acreditamiento de la personalidad, la resolución impugnada y su constancia de notificación, cuestionario para desahogar la prueba pericial y éste debe de ir firmado por el demandante, interrogatorio para la testimonial y sus pruebas documentales.

Si bien es cierto que el artículo 43° fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que, tratándose de la prueba pericial en este juicio, el magistrado instructor puede pedir a los peritos las aclaraciones que estime

conducentes para la mejor comprensión y análisis del resultado de sus dictámenes, e inclusive exigirles la práctica de nuevas diligencias, también lo es que tal facultad es exclusiva de aquél cuando a su juicio lo considere necesario, sin que sea extensiva a las partes, pues dicho precepto lo señala así, por lo que la petición que en ese sentido formulen es improcedente y, por lo mismo, la negativa al respecto no produce una violación al procedimiento, sin que resulten aplicables supletoriamente.

5.3 La prueba pericial contable en el juicio de amparo

El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia de acuerdo al artículo 1° de la Ley de Amparo consultado en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/19/2.htm?s=> en cuestión de las garantías individuales, hoy nombrados “Derechos Humanos” de los gobernados, por los actos o leyes que afecten a la soberanía de los Estados, así como las leyes o actos que afecten la esfera de competencia de otras autoridades ya sean locales o federales, que se desprenden de los artículos 103° y 107° constitucional que delega a los tribunales de resolver las controversias que se han expuesto, así como la forma en que se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria.

El juicio de amparo “es un instrumento jurídico para mantener un equilibrio entre las relaciones de la autoridad para con los gobernados y las relaciones entre entes de dominio público. (SÁNCHEZ, 2009: 83)

“Es un medio de control de constitucionalidad ejercitado por órganos jurisdiccionales, en vía de acción, que tienden a proteger al quejoso o agraviado en particular” (GONZÁLEZ, 2004: 19)

Se dice que la trascendencia del amparo es por dos motivos: el primero es porque los tribunales tienen la facultad de ordenar que el acto de molestia que emite una autoridad se suspenda de manera indefinida hasta que se resuelva el fondo del procedimiento y el segundo es porque cuando se dicta sentencia y en caso de que se otorgue el amparo, el tribunal ordena que se detenga el acto de la autoridad trayendo los efectos a beneficio del gobernado o autoridad que invocó el amparo.

Se señala una fecha para el ofrecimiento de las pruebas de las partes, se manifiestan alegatos, y posteriormente se dicta sentencia para dar solución al amparo y en dado caso dar protección y justicia de la federación a favor del gobernado que promovió el amparo y dejando sin efecto los actos hasta antes de su emisión.

Como ya se comentó anteriormente la prueba pericial contable es un elemento fundamental para demostrar algún hecho o circunstancia donde la autoridad judicial o el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emiten una sentencia.

Sánchez 2009 menciona en su libro “Derecho Fiscal Mexicano” que se ha demostrado que en la mayoría de los caso las personas que se encargan de defender a los quejosos no saben manejar la prueba pericial contable como la técnica lo establece.

Conforme a lo que establece el artículo 151° tercer párrafo de la Ley de Amparo <http://info4.juridicas.unam.mx/juslab/leylab/20/157.htm> establece que el juez del conocimiento nombra a un perito del juzgado, pero en la práctica lo que se ha visto es que antes de que se desahogue la prueba pericial, ya se encuentran nombrados los tres peritos , los peritos de las partes, es decir del quejoso y de la autoridad y uno más que es nombrado perito tercero en discordia, aún y cuando no se sepa si habrá discrepancia considerable, entre los peritos de las partes.

Una vez realizada la prueba el juez en primera instancia examinará el dictamen del perito tercero en discordia, es decir, el perito nombrado del juzgado. Después el juzgador examina el dictamen que presenta el perito por parte de la persona quejosa así como el dictamen emitido por el perito de la autoridad responsable, pero el juzgador le da mayor validez al dictamen del perito del juzgado.

También es de mencionarse la importancia de los agravios argumentados en un juicio, ya que estos deben de contener los razonamientos por los cuales la autoridad

viola los derechos del quejoso, es decir, las causas que produjeron el perjuicio por parte de la autoridad.

De esta manera debe haber relación congruente entre lo que se presentó en los agravios argumentados con las pruebas que ofrezca la persona lesionada.

Existen dos métodos del amparo, directo o indirecto; se dice que en el indirecto se requieren las pruebas debido a que el acto que se reclama no tiene ningún proceso previo en el que las partes hayan tenido la oportunidad de haber sido oídos, en cambio en el directo se supone que ya se le dio la oportunidad al inculpado de presentar sus pruebas no siendo necesarias porque éste ya viene seguido de un proceso previo.

Es permitido según la Ley de Amparo en su artículo 150° la admisión de toda clase de pruebas, a excepción de: la prueba de posiciones y las que sean contrarias a la moral y al derecho.

1.- La prueba de posiciones es la confesional provocada: la cual puede ser espontánea o provocada.

- a) Es espontánea “cuando alguna de las partes la formula en sus actuaciones sin que le haya sido requerida”. (RUÍZ; 2009:510)

- b) Es provocada “cuando una de las partes ofrece la de su contraria, desahogándola mediante “posiciones”, es decir, afirmándonos sobre hechos controvertidos, cuyo objetivo es que ésta los reconozca como suyos”. (RUÍZ; 2009: 510)

Según jurisprudencia (Octava época, Tercer Tribunal Colegiado en materia civil del Tercer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, tomo XI, febrero de 1993, pág. 225), menciona que la prueba confesional es admisible en los casos en los que la autoridad responsable reconoce que es cierto el acto reclamado o en el caso de que el quejoso admita que tal acto se le notificó en tal fecha.

En cambio las confesiones que no se admiten son las de posiciones, es decir, aquellas en las que el desahogo es por medio de preguntas.

2.- Las pruebas contrarias a la moral: donde se coloca al juzgador en la difícil tarea de valorar si los actos están cubiertos de moralidad.

3.- Las pruebas contrarias a derecho entre las cuales se encuentran las siguientes:

- a) Se obtiene violentando alguna disposición legal.
- b) Cuando la prueba no es idónea para acreditar el hecho controvertido.
- c) Cuando la prueba no guarda ninguna relación con la Litis constitucional.

Si una prueba no tiene las características o funciones adecuadas para acreditar el hecho controvertido resultara inútil.

Es importante señalar que el hecho de que en la Ley de Amparo en el mencionado artículo 150° sea admisible toda clase de pruebas, a excepción de las 3 a las que se les hizo referencia, no significa que en dicho ofrecimiento de pruebas el juzgador vaya a admitir pruebas que estén ajenas o no tengan relación con el caso concreto.

En la Ley de Amparo en su artículo 151° y 152° regula el ofrecimiento y preparación de las pruebas documental, testimonial, pericial e inspección judicial.

- Documental: se puede ofrecer desde un principio junto con el escrito de demanda o hasta que se dé lugar a las audiencias, en el caso de que dichas pruebas documentales se encuentren en manos de autoridades o funcionarios, el quejoso tienen la obligación de pedírselos con anticipación para que sean entregados antes de que inicie la audiencia.
- Testimonial y pericial, éstas se exhiben hasta la fecha de la audiencia pero se tiene que dar aviso anunciando con 5 días hábiles antes de la celebración de la audiencia (según criterio jurisprudencial de Tribunales Colegiados de Circuito son 6 los días con los que cuenta el oferente de la prueba, contados a partir de que recibe la notificación referente a la demanda, hasta 7 días hábiles

completos antes de la celebración de la audiencia constitucional, ya que no se cuenta el día de ofrecimiento ni el señalado para la propia audiencia.

- Inspección judicial: debe ofrecerse con la misma anticipación que el punto anterior, es decir, cinco días hábiles sin contar el ofrecimiento y la propia fecha de la audiencia.

Recepción de pruebas

Respecto a lo que nos concierne la Ley de Amparo establece en su artículo 155° que abierta la audiencia se procederá a recibir las pruebas, alegatos por escrito, y en su caso el pedimento del Ministerio Público, acto continuo se proseguirá a dictar el fallo que corresponda.

En el siguiente cuadro Humberto Enrique Ruíz Torres en su libro “Curso General de Amparo” menciona los medios de prueba en la actual Ley de Amparo.

	<i>Admisible</i>	<i>Anunciamiento</i>	<i>Ofrecimiento</i>	<i>Admisión</i>	<i>Desahogo</i>
Confesional provocado	No	-----	-----	-----	-----
Confesional espontánea	Si	No se enuncia	En la AC1	En la AC	En la AC
Documental pública	Si	No se enuncia 2	En la AC	En la AC	En la AC
Documental privada	Si	No se enuncia 2	En la AC	En la AC	En la AC
Pericial	Si	7 días antes de la AC3	En la AC	En la AC4	En la AC
Inspección judicial	Si	No se enuncia	7 días antes de la AC	En la AC4	En la AC
Testimonial	Si	7 días antes de la AC3	-----	Inmediatamente después de que se ha ofrecido	Antes de la AC si no se ha desahogado, se suspende la AC para su desahogo.
Elementos aportados por la ciencia	Si	No se enuncia	De ser necesario 7 días antes de la AC	Inmediatamente después de que se ha ofrecido	En la AC

AC1: Audiencia

constitucional

No se enuncia 2: Pero si el oferente no dispone del documento debe solicitarlo con anticipación.

Conforme a la Ley de Amparo 3: Su anunciamento deberá dar lugar a que se les tenga por anunciadas o no;

Pero en la práctica equivale a su ofrecimiento.

De acuerdo la Ley de Amparo 4: En la AC deben admitirse las que se anunciaron conforme a derecho.

5.4 La prueba pericial contable en materia laboral

El procedimiento laboral busca “Regular las relaciones de los obreros y patrones, imponiendo al Estado, el deber de supervisar que las reglas establecidas sean cumplidas, y de ser necesario, intervenir buscando establecer las prestaciones sociales, laborales y condiciones necesarias para el desarrollo de la economía dentro de un marco jurídico, en beneficio de los protagonistas directos como son la clase trabajadora y la patronal “(SANCHEZ; 2009: 93)

Es necesario el conjunto de reglas jurídicas que regulen los actos de los Tribunales y el proceso del trabajo de manera que permita un orden jurídico y económico entre las relaciones que existen entre el trabajador y el patrón.

Y si hablamos de la relación laboral nos remitimos al artículo 20° de la Ley Federal del Trabajo en la que se establece que se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona , mediante el pago de un salario.

En cuestión de materia laboral la relación que existe entre el patrón y el trabajador requieren ser reguladas por autoridades con el objetivo de mantener un equilibrio armónico entre las partes, debido a que por su carácter de trabajador éste puede

representar inferioridad ante la figura del patrón, de manera que por medio de las autoridades se busque la igualdad entre ellos para hacer vales sus derechos y obligaciones.

La controversia que existe entre lo antes mencionado así como con la autoridad fiscal que en este caso nos referimos el Instituto Mexicano del Seguro Social como ente fiscalizador respecto a las aportaciones obrero-patronales y otras cuestiones en materia de seguridad social y el Servicio de Administración Tributaria en lo respectivo al reparto de las utilidades a los trabajadores, éstas controversias pueden ser resueltas y aclaradas a través de la prueba pericial contable.

Cuando se interpone una demanda entre el trabajador y el patrón se tiene que observar el tipo de conflicto en el que se encuentre para de esta manera saber ante qué autoridad es a la que se tienen que dirigir, ya que de unos asuntos tienen conocimiento las Juntas Locales de Conciliación y Arbitraje, mientras que de otros competen a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje.

Una vez que se acuda a cualquier de las instancias ya sean locales o federales, ésta hace llamar a la parte demandada para que haga valer su derecho a presentar en su defensa lo que le convenga. En este sentido, está establecido en la Ley Federal de Trabajo que el presidente de la junta deberá procurar que se llegue a un arreglo

entre las partes, de no ser así, se le dará la palabra al actor para que exprese lo que el demanda, siendo el demandado quien conteste a la demanda de manera oral o por escrito, donde asiente la afirmación o negación de o cuando ignore algún suceso del que se le acusa.

Las partes pueden replicar y contrarreplicar, asentando en el acta los alegatos y al concluir el periodo de demanda y excepciones, se prosigue al ofrecimiento y admisión de pruebas, cuando las partes están de acuerdo con los hechos y estén satisfechos con la decisión tomada por que haya sido acorde a derecho, siendo así se declara cerrada la instrucción.

La parte que demanda es la que ofrece las pruebas sobre los hechos controvertidos, y posteriormente hace lo mismo la parte demandada. Las partes podrán ofrecer nuevas pruebas relacionadas con las ya presentadas siempre y cuando aún no se haya cerrado la etapa de ofrecimiento de pruebas.

En el artículo 825° de la Ley Federal del Trabajo establece que las partes deben ofrecer las pruebas observando que tanto el actor como el demandado deben presentar a su perito el día de la audiencia, donde estos desempeñarán sus cargos y rendirán su dictamen, la audiencia se llevará a cabo con los peritos ya nombrados a menos de que éste no se presente a la audiencia, la Junta fijará otra fecha y dictará

las medidas necesarias para que comparezca el perito, donde tanto las partes como los miembros de la Junta podrán hacer las preguntas que consideren necesarias al perito y en caso de que hubiera discrepancia entre los peritos, la Junta designará a otro perito tercero.

Es obligación de la Junta darle el valor probatorio que considere justo a la prueba pericial fundando y motivando la decisión de la sentencia dictada. Cuando las partes están de acuerdo con la sentencia dictada por que va acorde a derecho, al concluir la audiencia de conciliación, demanda y excepciones, ofrecimiento y admisión de pruebas, se otorga a las partes un término para alegar y se proseguirá a dar lectura al proyecto de resolución, el presidente pondrá a discusión dicho proyecto y por último se procederá a la votación donde el presidente dictará la decisión tomada.

Es conveniente observar la importancia de la prueba pericial en procedimientos laborales que se dan a conocer en la Junta Local o Federal de Conciliación y Arbitraje, reconociendo que independientemente de la magnitud de las empresas mexicanas constituidas por personas morales y por personas físicas que realizan alguna actividad empresarial necesitan la mano de obra de los obreros que fungen como trabajadores o empleados a quienes contratan para desempeñar labores dentro de ella y así cumplir con las actividades económicas del patrón.

Con el establecimiento del contrato individual o colectivo del trabajo como lo establece el artículo 20° de la Ley Federal del Trabajo deberán señalarse los derechos y obligaciones de ambas partes donde se especifica que los trabajadores o empleados deberán efectuar determinada función de acuerdo a sus aptitudes y a las necesidades que requiera el patrón dando inicio así a la relación de trabajo.

Debido a los requisitos que establecen tanto el Código Fiscal de la Federación así como la Ley Federal del Trabajo y demás normas que regulan la relación laboral que existe entre el trabajador y el patrón, es importante señalar que el departamento de contabilidad y de recursos humanos de la empresa deberán contar con el expediente donde se encuentra la documentación correspondiente a cada uno de los trabajadores que deben contener:

- Solicitud de empleo.
- Carta de recomendación.
- El acta del Seguro Social, Infonavit.
- Relación donde aparezca que el trabajador recibió la copia del acta del seguro social.
- Relación donde aparezca que se le hizo del conocimiento del trabajador el código de conducta o el reglamento interior del trabajo que se maneja dentro de la empresa.

Aunado a lo anterior es importante mencionar que estos departamentos y la empresa en general debe de contar con un buen sistema de control interno enfocándose a los trabajadores o empleados en cuestión de horarios, resguardo de nóminas donde se calculen sus percepciones, deducciones y por ende el neto a recibir del trabajador, así como la firma de recibido de la misma sin importar el medio de pago.

Debido que la Junta de Conciliación y arbitraje tienen como objetivo regular las relaciones que existen entre el trabajador y el patrón, y por la falta de respaldo se le brinda mayor atención e importancia a lo que demanda el trabajador, por lo tanto es necesario que los patrones cuenten con la documentación que respalde su buen desempeño como tal.

Es de gran importancia contar con lo anterior ya que en la demanda se puede manejar la prueba pericial como una prueba importante y necesaria para demostrar en su caso que lo demandado por el trabajador no se encuentra apegado a la realidad. Siendo una gran herramienta que el patrón conserve la documentación ya que con esto acredita su legal cumplimiento ante las obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social.

5.5 La prueba pericial contable en materia civil y mercantil

La prueba como procedimiento tiende a proporcionar al juzgador el conocimiento de la verdad acerca de lo que se ha planteado, tradicionalmente se le considera como un medio sobre el cual es posible llegar a un resultado.

La prueba “es el acreditamiento, la verificación, la confirmación de los hechos aducidos por las partes”. (GÓMEZ; 2008:87)

Los medios de prueba según Gómez en su libro “Derecho Procesal Civil” 2008 se limitan a ser los medios de verificación técnica y científica de acuerdo a las leyes sometidas: pruebas científicas, periciales, técnicas, etc.

La prueba pericial contable tiene lugar en el Título IV Capítulo IV artículo 143° de la Ley Federal de Procedimientos Civiles.

En el artículo 146° de dicha ley mencionada establece que las partes que deseen llevar a cabo una prueba pericial, cuentan con 10 días del término ordinario o extraordinario, o lo pueden hacer de manera escrita en el cual formulen preguntas, designará a su perito y en su caso propondrá a otro perito tercero en caso de ser requerido.

Se les considera a las demás partes un plazo de 5 días para que adicionen el cuestionario con lo que les interese, deberán nombrar a su perito y mencionar si están o no de acuerdo con el tercer perito que propuso el promovente. Si pasa este plazo y no se nombró al perito ni manifieste estar conforme con la propuesta del tercer perito, el tribunal de oficio se encargará de hacerlo él.

Los peritos nombrados por las partes deberán ser presentados en el tribunal dentro de los 3 días para aceptar desempeñar este cargo. El tribunal establecerá lugar, fecha y hora para que la diligencia se practique y en su caso señalará a los peritos un término prudente para que presenten su dictamen. Debido a que el tribunal es quien preside la diligencia éste está en su derecho de pedirle al perito el esclarecimiento y si considera conveniente la práctica de nueva diligencia.

En el artículo 151° establece que los peritos si están conformes deberán expedir un dictamen en un mismo escrito o en un acta que harán asentar por el secretario del tribunal, firmando los 2 peritos.

Una vez rendidos los dictámenes dentro de los tres días siguientes, el tribunal los analizará y en caso de encontrar discrepancias o no concuerden con la realidad, el tribunal ejercerá su derecho y notificará la intervención de un perito tercero.

Es indispensable mencionar que todo proceso se comprende de 2 etapas: la instrucción y el juicio:

La instrucción siendo la primera etapa del proceso es dirigida por un magistrado de la Sala Superior de justicia del Distrito Federal, “engloba, abarca y comprende todos los actos procesales, tanto del tribunal y de las partes en conflicto como de los terceros ajenos a la relación substancial; actos por los cuales se precisa, se determina el contenido del debate litigioso” (GÓMEZ; 2008: 16)

Es decir como su propio nombre lo dice, se trata de instruir al juzgador para que tenga conocimiento más profundo sobre el hecho controvertido, para que el juzgador resuelva el conflicto.

La instrucción se conforma de tres fases:

1.- Fase postulatoria: el juez o juzgador solo se encarga de administrar justicia cuando se le ha pedido que así lo haga, es decir, cuando el gobernado así lo demanda, ejerciendo el derecho de dicha acción, por lo tanto el juzgador nunca podrá hacerlo si no se lo solicitan.

En esta fase las partes exponen sus pretensiones y sus negaciones acerca de los hechos y posteriormente hacen referencia a las normas jurídicas aplicables al caso concreto, en el que se trata de precisar el objetivo del proceso. Puede ser simple o

complicado y compleja; la primera se refiere cuando solo se trata de la demanda y por la contestación a la demanda y puede ser complicada o compleja cuando además de las mencionadas se integra de la réplica y dúplica y se puede dar el caso de la tríplica y cuadruplica, y así sucesivamente.

2.- Fase probatoria: Antes de esta fase el juzgador solo tenía conocimiento de la opinión personal que le presenta tanto el actor como el demandado, por lo tanto este no cuenta con un conocimiento objetivo sobre el hecho controvertido y este conocimiento lo obtendrá hasta que se llegue a esta fase probatoria, donde el juez se allega de los medios de prueba que recibe de las partes.

Ofrecimiento: es el primer momento de la fase probatoria donde las partes ofrecen al tribunal los diversos medios de prueba con los que se haga constatar lo que se ha planteado en la fase postulatoria. Donde se permite ofrecer medios de prueba como la confesional, testimonial, documental y la pericial.

Es importante señalar que los medios de prueba que ofrezcan las partes deben estar relacionados con los hechos que se han involucrado en la fase postulatoria.

- Admisión: en este el juzgador da validez a la procedencia de los medios de prueba que han ofrecido las partes, atendándose a la oportunidad y a la utilidad que aporte la prueba ofrecida.

- Preparación: este momento se considera más complejo debido a que participan el órgano jurisdiccional, las partes e incluso algunos terceros. Se pueden citar testigos y peritos, hacer interrogatorios, fijar fechas para celebrar la audiencia, etc., estos son actos típicos que se llevan en la preparación de la prueba.
- Desahogo: este momento también es complejo ya que se llevan a cabo algunas actividades, de las cuales se asume la prueba y la adquiere el tribunal. Según el medio de prueba del caso concreto así mismo será el trámite y la naturaleza de los actos: las preguntas a las partes y a los testigos, la formulación de cuestionarios a los peritos y la respuesta que estos den, así como la visita que haga el juez hacia el lugar de los hechos para cerciorarse por sí mismo de lo que pudo acontecer.

Se debe dejar constancia en el expediente de los diversos actos de desahogo de las pruebas en el levantamiento de las actas.

- Valoración de la prueba, en si este momento no pertenece a la fase de instrucción, pertenece a la del juicio ya que la valoración de la prueba se hace al sentenciarse. Sin embargo es importante tomar en cuenta a una valoración anticipada del material probatorio de acuerdo con los principios de oralidad cuando el juez, aprecia el material probatorio paralelamente al desahogo.

3.- Fase preconclusiva: este momento es llamado como alegatos o conclusiones es donde se presentan, las reflexiones, los razonamientos y argumentos que hacen tanto las partes como sus representantes o abogados al tribunal acerca del hecho

que está en cuestión, que corresponden a las fases procesales anteriores que son la postulatoria y probatoria.

El juicio siendo la segunda etapa del proceso “es aquella en la que solamente se desenvuelve una actividad por parte del órgano jurisdiccional, etapa en la que el juzgado o los juzgadores, si se trata de un órgano jurisdiccional colegiado, emiten, dictan o pronuncian la sentencia jurisdiccional definitiva que viene a terminar el proceso y a resolver la contienda, el conflicto de intereses”. (GOMEZ; 2008:20)

El juicio será sencillo cuando se trate de procesos con tendencia a la oralidad, en los que el juzgador dicta su sentencia definitiva en la misma audiencia donde se producen las pruebas y se rinden los alegatos por las partes. La sentencia la dicta el mismo juzgador que ha seguido la instrucción, ya que lo único que debe hacer es leer y analizar el expediente para posteriormente dictar su sentencia.

El caso se vuelve complicado o de mayor alargamiento cuando se trata de un órgano jurisdiccional de segunda instancia y de carácter colegiado como es el caso de las Salas del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, por lo tanto esta etapa es dirigida por todos los integrantes de los Magistrados de la Sala por ser la parte final del proceso en el juicio como por ende tendrán mayor conocimiento de la controversia.

Siendo la prueba parte medular dentro del proceso es conveniente analizar las disposiciones que regulan los medios de prueba en el Código de Comercio, para proporcionar un panorama general en cuanto al ofrecimiento, desahogo y valoración de la prueba, así como las condiciones y términos para su admisión.

El Código de Comercio en su artículo 1198° consultado en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/2/1224.htm?s=> establece que las pruebas deben ofrecer claramente los actos u hechos que se pretenden demostrar, así como los motivos y razones por los cuales el que ofrece las pruebas piense que se demostrará su afirmación. Siendo obligación del juez recibirlas a excepción de aquellas pruebas que vayan contra la moral o derecho.

Son admisibles según artículo 1205° del mismo Código <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/2/1231.htm?s=> : declaraciones de las partes, terceros, peritos, documentos públicos o privados, inspección judicial, fotografías, facsímiles, cintas cinematográficas, de video, sonido, mensajes de datos, reconstrucciones del hecho o cualquier otra que sirva de medio para averiguar la verdad.

En el proceso en cuestión de la prueba pericial establece los requisitos y procedimiento con lo que deberá ofrecerse la prueba entre los cuales están las

siguientes: al proponer la prueba pericial señalar la ciencia, arte, técnica, oficio, o industria sobre la cual deba practicarse, las cuestiones a resolver, cédula profesional, calidad técnica o artística industrial, nombre, apellido y domicilio del perito y cumpliendo debidamente con los requisitos mencionados anteriormente en el artículo 1198° de la misma, a falta de alguno la prueba será desechada.

El ofrecimiento de la prueba en los juicios ordinarios tendrá plazo de 10 días para presentarla dentro de la fase probatoria. Al estar ofrecida debidamente la prueba, el juez la admitirá y los oferentes quedarán obligados a que sus peritos presenten por escrito que aceptan el cargo conferido dentro de un plazo de 3 días acompañado de los documentos que acrediten su capacidad y legal ejercicio de su profesión y que estén en condiciones de emitir un dictamen dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se presentó el escrito de aceptación.

Cuando se trate de juicios ejecutivos, es decir, cuando se promueve un título que traiga aunada la ejecución, pero también existe la oportunidad de defensa, de prueba, de equidad procesal. En estos casos se le dan 3 días al oferente de que sus peritos presenten la carta de aceptación y a diferencia del Civil, a este le otorgan un plazo de 5 días contados a partir de que los peritos presenten dicho documento escrito para presentar su dictamen.

Debido a la complejidad del caso en controversia el perito antes de presentar la aceptación de dicha encomienda, considera insuficiente el plazo de 10 o 5 días para emitir su dictamen, y mencione el tiempo que considere necesario, el juez se lo concederá de acuerdo a su criterio.

Una vez emitido el dictamen por ambas partes, y el juzgador considera los resultados contradictorios, se designará el perito tercero en discordia, con los requisitos mencionados anteriormente referentes al tercer perito.

Se considerará que la prueba está desierta, cuando no se presenta la carta de aceptación o cuando se tiene al perito pero éste no la presenta, la consecuencia recae en que se tomará como conforme el dictamen que emitió el otro perito y cuando ninguno de los peritos de las partes presenten el escrito de aceptación, se declarará desierta la prueba.

En dado caso puede ser que resulte desierta la prueba o que se emita un dictamen, tomando en cuenta de que se tomará por aceptado el dictamen del perito que si presentó el escrito de aceptación. Aún y con esto es decisión del juez administrar justicia dando como resultado una resolución apegada a la realidad.

Los jueces hacen una tarea importante ya que son responsables de darle la admisión y valoración a la prueba, tomando en cuenta que si la prueba rendida no es satisfactoria deberá hacer uso de las medidas para proveer de manera fácil.

5.6 Caso práctico de un dictamen pericial

A continuación se presentan tres dictámenes periciales en materia de contabilidad, cada uno ejemplifica situaciones de la vida cotidiana y que son solicitados por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que lo lleven a cabo peritos especializados en alguna rama en específico, el cual tenga la capacidad suficiente para la emisión de un dictamen pericial de acuerdo a el análisis realizado del caso concreto por el cual se le solicita su peritaje, siendo éste un medio de prueba en el proceso del juicio.

**CC. MAGISTRADOS DE LA SALA REGIONAL
DEL PACÍFICO CENTRO DEL TRIBUNAL
FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.**

P R E S E N T E S

La que suscribe, L.C. Sarita Fernández de Com, designada por la Autoridad demandada para fungir como perito en materia contable, cargo que tengo debidamente aceptado y protestado; por medio del presente, acudo a esa H. Sala Fiscal a rendir el presente Dictamen Pericial en materia contable, en relación al Juicio de nulidad 1234/11-21-01-5, promovido por la contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L, en los siguientes términos:

1. Dirá el perito si tuvo a la vista y examinó la contabilidad de EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L por el tiempo que tiene activa esta empresa.

R= Sí, a la vista y examiné únicamente la contabilidad por el periodo comprendido del 01 de enero al 30 de junio de 2011 de la contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L.

2. Dirá el perito si del análisis que haya hecho a la contabilidad y documentación comprobatoria de EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L. pudo

constatar la actividad preponderante de esta empresa, señalando en qué consiste esa actividad y cuál es el ciclo productivo de esa actividad.

R.- Sí, del estudio y análisis de su contabilidad del periodo comprendido del 01 de enero al 30 de junio de 2011, que integran el expediente de la contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L manifiesto que la actividad preponderante es la Prestación de Servicios de Siembra, Cultivo y cosecha de aguacate, sin embargo también de acuerdo al análisis se conoció que vende fruta (zarzamora) y compra plantas de aguacate para su producción.

En cuanto al ciclo productivo lo desconozco ya que no cuento con los elementos necesarios para determinarlo.

3.- El perito determinará, en base a la contabilidad y documentación referida, en forma analítica, los periodos de gastos e ingresos de la empresa por los ejercicios que haya revisado.

R.- Como ya lo manifesté, el periodo que se analizó dentro de este peritaje lo fue únicamente del 01 de enero al 30 de junio de 2011, por lo que aludo a que los periodos de gastos e ingresos de la empresa en cuestión lo es del 01 de enero al 30 de junio de 2011.

4.- El perito expondrá el procedimiento que siguió para la determinación a que se refiere el punto anterior.

R.- El procedimiento usado, lo fue del mismo análisis a la documentación que obra dentro del expediente abierto a nombre de la contribuyente revisada, por lo que en la

orden de revisión que obra en el similar que le fue emitido por el periodo del 01 de enero al 30 de junio de 2011, así como también de los escritos presentados por el representante legal de la contribuyente en cuestión, en donde reafirmé el periodo sujeto a revisión, en donde proporcionan documentación relativa al periodo en comento, al estudio y análisis derivado de los libros y balances que se analizaron.

5.- El perito expondrá las razones técnicas y legales que haya tenido para la determinación a que se refieren los puntos 2 y 3 de este cuestionario.

R.- La razón técnica, por lo que ve a la actividad preponderante, se conoció a través del estudio a los comprobantes de ingresos, egresos y papeles de trabajo que obran dentro del expediente a revisar; así como en su escritura pública de constitución de sociedad de fecha 20 de Agosto de 2007, pasada ante la fe del Notario Público No. 2 en el Estado, Lic. Héctor Miranda Ortiz, así como a través de la inscripción del Registro Federal de Contribuyentes de la empresa en cuestión.

La razón legal está basada en el artículo 28 primer párrafo, fracción I, II y III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2011.

6.- Del análisis y estudio a la contabilidad que tuvo a la vista y examinó, así como las declaraciones provisionales semestrales presentadas por el contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L, diga el perito si la contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L., presentó pagos semestrales por el periodo del 1 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011, con qué fecha, por qué monto, lo anterior hasta la fecha de la emisión de la resolución determinativa del crédito a cargo de la contribuyente revisada EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L

R.- EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L., presentó declaraciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta de la siguiente manera:

* Pago Normal: con fecha 12 de septiembre de 2011, por la cantidad pagada de \$75,306.00, en la que se manifestó que las deducciones del periodo fueron iguales o superiores a los ingresos.

* Pago Complementario: con fecha 15 de octubre de 2011, por la cantidad pagada de \$75,306.00.

Ahora bien, respecto al Impuesto Empresarial a Tasa Única, únicamente pude constatar que existe dentro del expediente que tuve en mi poder, una declaración de corrección de datos de fecha 28 de marzo de 2012, por la cantidad de \$ 0.00 (cero pesos).

Y EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L a la fecha de la resolución determinativa del crédito fiscal no presentó ninguna otra declaración respecto al Impuesto Empresarial a Tasa Única.

7.- Del análisis a la declaración o en su caso a las declaraciones provisionales semestrales presentadas por el periodo del 1 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011, a la contabilidad que tuvo a la vista y examino, del contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L, manifieste el perito si el contribuyente EL PATITO FEO, S.P.R. DE R.L. optó por ejercer la opción contenida en el artículo 5 primer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente en el periodo revisado, consistente realizar deducciones y señale los montos declarados.

R.- Por lo que se analizó y estudió dentro del expediente abierto a nombre de la contribuyente, se desprende que no optó por ejercer la opción contenida en el artículo 5 primer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente en el periodo revisado y se observa que a la fecha de la liquidación emitida por la Administración Local de Auditoría Fiscal, el contribuyente no tenía presentado declaración del pago provisional del impuesto Empresarial a Tasa Única, del periodo comprendido del 01 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011; por lo tanto el monto declarado es \$0 (cero pesos) respecto a este concepto.

8.- Diga el perito del análisis y estudio a la contabilidad que tuvo a la vista y examinó, así como a las declaraciones presentadas por el periodo revisado del 1 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011, señale el perito; ¿cuál es el monto de los ingresos del contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L que declaro, en su declaración semestral del 1 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011 del Impuesto Empresarial a Tasa Única?

R.- Lo es de \$0 (cero pesos) y reitero que la contribuyente en comento no tenía presentado declaración del pago provisional del impuesto Empresarial a Tasa Única, del periodo comprendido del 01 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011

9.- Que diga el perito del análisis y estudio a la contabilidad que tuvo a la vista y examinó, así como a las declaraciones presentadas por el periodo revisado, cuál es el procedimiento que la contribuyente EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L, realizó para determinar sus pagos provisionales semestrales del 1 de enero de

2011 al 30 de junio de 2011, del Impuesto Empresarial a Tasa Única, hasta la determinación del Impuesto.

R.- Por lo que se analizó y estudió dentro del expediente abierto a nombre de la contribuyente, se desprende que no realizó ningún procedimiento ya que no presentó declaración alguna a la fecha de la Resolución número 500-33-00-02-05-2011-1234 de fecha 25 de abril del 2011 en la que se le determina un crédito fiscal por la cantidad de \$288,385.14, sin embargo del mismo análisis al expediente se conoció que EL PATITO FEO S.P.R. DE R.L tuvo ingresos en cantidad de \$10,781,162.50 para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única del periodo comprendido del 01 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011.

10.- Del análisis a las declaraciones presentadas a la contabilidad que tuvo a la vista y examinó, que diga el perito si el procedimiento utilizado para la determinación del pago provisional del 1 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011, se ajustó al artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en caso contrario señale la forma y termino en que debió realizarse el cálculo.

R.- Como no optó por ejercer la opción del artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la contribuyente primeramente debió presentar su declaración manifestando el total de ingresos y deducciones permitidas por la ley, y presentar su pago provisional de conformidad con lo establecido en el artículo 9 primero y tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en los siguientes términos:

CONCEPTOS		IMPORTE
	Ingresos del periodo	\$ 10,781,162.50
Menos:	Deducciones	-
Igual:	Resultado fiscal del ejercicio	10,781,162.50
	Tasa del Impuesto (art. 1, último párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente en el periodo sujeto a	
Por:	revisión)	17.50%
	Impuesto determinado en el	
Igual:	periodo	1,886,703.44

11.- Del análisis a las declaraciones presentadas a la contabilidad que tuvo a la vista y examino que diga el perito si el procedimiento utilizado para la determinación del pago provisional del 1 de enero de 2011 al 30 de junio de 2011, se ajustó al artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en caso contrario señale la forma y termino en que debió realizarse el cálculo.

RESPUESTA:

En este momento rindo y ratifico en todos sus términos el presente Dictamen Pericial, así como la firma que antecede

Atentamente

L.C. Sarita Fernández de Com

Cédula Profesional No. 987654

CASO 2

C.C. MAGISTRADOS DE LA SALA REGIONAL DEL PACIFICO-CENTRO DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

C i u d a d.

Fernando Fernández Palacios, Licenciado en Contaduría, designado como Perito Contable en el Juicio de Nulidad número 000/06-00-00-7, promovido por AGRICOLA S. DE R.L. DE C.V., expongo y manifiesto lo siguiente:

En base al estudio y análisis de la documentación consistente en el formato 32 de solicitud de documentación, escrito libre presentado por el C. Patricio Fernando Alberto Cortes Gamboa Representante Legal de AGRICOLA S. DE R.L. DE C.V., Calculo del Pago Provisional del Impuesto Sobre la Renta de Enero a Junio del 2012, y cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual 2012, así como la información que integra el expediente administrativo abierto a nombre de AGRICOLA S. DE R.L. DE C.V., mismo que obra en las oficinas de la Administración Local de Recaudación de Uruapan, con sede en Uruapan, en el Estado de Michoacán, se emite el presente Peritaje:

CUESTIONARIO SOBRE EL QUE VERSARÁ LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE ofrecida con el número V del capítulo de “Pruebas que se ofrecen” 5.- Prueba pericial contable de la demanda de nulidad.

1).- Que diga el perito sus datos generales y la profesión en la cuál es experto (así como el número de la cédula profesional que en su caso tiene registrada ante la Secretaria de Educación Pública.)

RESPUESTA:

2).- Que diga el perito si pudo analizar con sus sentidos la información contable y fiscal de la empresa “Agrícola Sierra de América S. de R.L. de C.V.” correspondiente al ejercicio fiscal de 2004 y en general toda aquella información y documentación que se relaciona con la solicitud de devolución de impuestos identificada con el número de control 0806003443 presentada por la empresa “Agrícola Sierra de América S. de R.L. de C.V.” ante la Administración Local de Recaudación de Uruapan, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, y correspondiente al saldo a favor determinado por el periodo 01/2004 al 06/2004 por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

3).- Que diga el perito si pudo analizar con sus sentidos la solicitud de devolución de impuestos identificada con el número de control 0806003443 correspondiente al saldo a favor determinado por el periodo 01/2004 al 06/2004 por concepto de Impuesto al Valor Agregado presentada por la empresa

“Agrícola Sierra de América S. de R.L. de C.V.” ante la Administración Local de Recaudación de Uruapan, dependiente del Servicio de Administración Tributaria,

RESPUESTA:

4).- Que diga el perito si tuvo a la vista los papeles de trabajo respecto de los cuales se determinó el saldo de Impuesto al Valor Agregado que la empresa referida solicitó en devolución mediante solicitud identificada con el número de control 0806003443.

RESPUESTA:

5).- Que diga el perito si del análisis concatenado, lógico y sistemático de la información contable y fiscal de la empresa mencionada que pudo analizar con sus sentidos, de los datos asentados en la solicitud de devolución de impuestos identificada con el número de control 0806003443 y de los datos referidos en los papeles de trabajo ya mencionados se aprecia lo siguiente:

- a. Que la empresa “Agrícola Sierra de América S. de R.L. de C.V.” dedujo sus gastos e inversiones que reúnen requisitos fiscales sin aplicar la proporción derivada de los ingresos exentos a que se refiere el artículo 32 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2004.**

RESPUESTA:

- b. Que como consecuencia de lo anterior la empresa “Agrícola Sierra de América S. de R.L. de C.V.” acumuló en el ejercicio 2004 el monto que, en**

su caso, le correspondió por los ingresos exentos determinados conforme a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2004.

RESPUESTA:

- c. Que como consecuencia de lo anterior la empresa “Agrícola Sierra de América S. de R.L. de C.V.” efectuó en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el acreditamiento de dicho impuesto (IVA) correspondiente a los gastos e inversiones a que se refiere el primer párrafo de la regla 3.14.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004.**

RESPUESTA:

- d. Que como consecuencia de todo lo anterior el saldo reflejado en la solicitud de devolución de impuestos identificada con el número de control 0806003443 se determinó, sin lugar a dudas, conforme a la mecánica y los lineamientos que fija la regla 3.14.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 (a excepción de la presentación del aviso que refiere dicha regla).**

RESPUESTA:

6) Que diga el perito la razón de su dicho.

RESPUESTA:

Firmo el presente, en calidad de Perito Contable designado por, en el Juicio de Nulidad número, promovido por AGRICOLA S. DE R.L., en la ciudad de Uruapan, Michoacán a los 24 días del mes de Enero de 2014.

ATENTAMENTE

L.C. Fernando Fernández Palacios

Cédula Profesional

No. 100007

CASO 3

C. MAGISTRADO DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

SALA REGIONAL DEL PACÍFICO-CENTRO

PRESENTE:

José Pérez, Licenciado en Contaduría y perito en materia contable, con cédula profesional número 2542770, expedida por la Dirección General de Profesiones, de la Secretaría de Educación Pública, ante usted comparezco y expongo:

Fui designado perito por la parte ACTORA, dentro del expediente número 270/12-05-45-4, promovido por GRUPO EMPRESARIAL, S.C, en contra de la Administración Local de Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, ante usted con el debido respeto comparezco y expongo:

Vengo a rendir y ratificar ante la Secretaría de Acuerdo de esa H Sala mí:

DICTAMEN PERICIAL CONTABLE

1.- Que diga, explique y fundamente el perito cómo se determina el pago mensual del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

2.- Que diga, explique y fundamente el perito qué resultados posibles se pueden determinar al realizar la determinación y cálculo del pago mensual del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

3.- Que diga y explique el perito en qué casos se determina saldo a cargo (pago) del Impuesto al Valor Agregado y cómo se debe declarar a la autoridad fiscal.

RESPUESTA:

4.-Que diga y explique el perito en qué casos se determina impuesto de cero del Impuesto al Valor Agregado y cómo se debe declarar a la autoridad fiscal.

RESPUESTA:

5.- Que diga y explique el perito en qué casos se determina saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado y cómo se debe de declarar a la autoridad fiscal.

RESPUESTA:

6.- Que diga y explique el perito qué opciones tiene el contribuyente para aplicar un saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, se solicita fundamente su respuesta.

RESPUESTA:

7.- Que diga y explique el perito en qué consiste el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

8.- Que diga y explique el perito por cuales conceptos se conforma la base del Impuesto al Valor Agregado para su cálculo.

RESPUESTA:

9.- Que diga y explique el perito en qué momento las actividades gravadas para el Impuesto al Valor Agregado se deben considerar para su cálculo, se pide al perito fundamentar su respuesta en la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

10.- Que diga y explique el perito, atendiendo al artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cuándo son efectivamente cobradas las contraprestaciones o actos gravados para el Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

11.- Que diga el perito cómo se define en la Ley del Impuesto al Valor Agregado la frase “efectivamente cobradas”. Se pide al perito fundamentar su respuesta en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

12.- Que diga, explique y fundamente el perito, atendiendo al cálculo realizado al contestar la pregunta número uno del presente cuestionario, qué es el Impuesto al Valor Agregado acreditable y dé el fundamento legal del mismo.

RESPUESTA:

13.- Que diga, explique y fundamente el perito cuáles son los requisitos para que el Impuesto al Valor Agregado sea acreditable.

RESPUESTA:

14.- Que diga el perito el fundamento legal de los requisitos para que el Impuesto al Valor Agregado se acreditable.

RESPUESTA:

15.- Que diga el perito el fundamento legal atendiendo a la Ley de Impuesto al Valor Agregado cómo se define el concepto de “efectivamente pagado”.

RESPUESTA:

16.- Que diga y explique el perito bajo la técnica contable qué se debe de entender por “efectivamente pagado”.

RESPUESTA:

17.- Que diga, explique y fundamente el perito cuál fue el método o métodos utilizados de interpretación o dé definición que utilizó al responder la pregunta anterior para determinar el concepto de “efectivamente pagado”.

RESPUESTA:

18.- Que diga y fundamente el perito si en materia fiscal es permitida la interpretación legal de las disposiciones fiscales.

RESPUESTA:

19.- Que diga, explique y fundamente el perito si el concepto de “efectivamente pagado” se limita a tener que pagar únicamente con numerario (dinero o moneda de uso legal) o bien mediante cheques o traspasos bancario las contraprestaciones, de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

20.- Que diga, explique y fundamente el perito qué otras formas de pago o de extinción de las obligaciones diversas al numerario (dinero o moneda de uso legal), cheques o traspasos bancarios pueden originar que el Impuesto al Valor Agregado se consideran como “efectivamente pagado”.

RESPUESTA:

21.- Que diga, explique y fundamente el perito cuánto tiempo legalmente tiene el contribuyente para acreditar un saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado contra el Impuesto al Valor Agregado a su cargo de meses posteriores.

RESPUESTA:

22.- Que diga, explique y fundamente el perito cuáles son las opciones legales que tiene un contribuyente al obtener saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

23.- Que diga, explique y fundamente el perito por qué considera que “efectivamente pagado” implica únicamente pagar con numerario (dinero o moneda de uso legal).

RESPUESTA:

24.- Que diga, explique y fundamente el perito si únicamente se puede extinguir una obligación mediante el numerario (dinero o moneda de uso legal) o bien si la Ley del Impuesto al Valor Agregado reconoce otras formas de extinción de una obligación por la cual deba pagar el Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

25.- Que diga, explique y fundamente el perito si la compensación es una forma de extinción de las obligaciones que es reconocida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

26.- Que diga, explique y fundamente el perito si mediante la figura jurídica de la compensación es posible tener por satisfecho el interés jurídico del acreedor, para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

RESPUESTA:

27.- Que diga, explique y fundamente el perito si en base a las respuestas dadas con anterioridad al presente cuestionario, el cálculo determinado por la autoridad fiscal en el contenido del oficio número700-25-00-05-06-2010-18342, es incorrecto o no. Explique y fundamente sus razones.

RESPUESTA:

Ante usted atentamente pido:

1. Se me tenga en forma y tiempo por emitido mi dictamen pericial correspondiente de acuerdo a mi leal y saber entender.

Atentamente

L.C. José Pérez

Morelia, Mich., a 17 de febrero de 2012

CONCLUSIÓN

Se ha observado que los procesos judiciales se caracterizan por una etapa procesal en la cual las partes que intervienen están en su deber y derecho de probar los hechos en cuestión, con el objeto de que el órgano encargado de impartir justicia resuelva la controversia particular suscitada.

Como ya se ha venido comentando, para que las partes puedan probar los hechos alegados, pueden valerse de diversos medios de prueba que dispone la ley entre los cuales se encuentran: las documentales, absolución de posiciones, reconocimiento judicial y pericial.

Un medio de prueba que poseen las partes es la prueba de peritos o prueba pericial, que consiste en la actuación de una persona externa que no está involucrado en el caso, pero que cuenta con la capacidad suficiente en alguna ciencia, arte o profesión que es necesaria para la resolución de un pleito que perciben y verifican hechos, informan al juzgador y emiten una opinión fundada, a fin de ilustrar al magistrado.

Como se mencionó en la presente tesis el Estado como órgano de la sociedad tiene a su cargo la obligación de abastecer y satisfacer las necesidades de la ciudadanía

teniendo por objeto administrar y garantizar el desarrollo de la misma así como la seguridad de los particulares y esto lo lleva a cabo a través de la recaudación de los recursos que están obligados a aportar en la medida de sus posibilidades y condiciones las personas morales y personas físicas a través de sus contribuciones como lo establece el artículo 31ºfracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera la autoridad fiscal cuenta con las atribuciones y facultades para ejercer los actos necesarios de fiscalización para verificar, determinar y recaudar las contribuciones necesarias para el gasto público. Por tal motivo es conveniente que todos los contribuyentes ya sean personas físicas o personas morales sin importar al régimen al que pertenezcan tengan en orden su contabilidad para en el momento en que sea requerida dicha información se encuentren en la mejor disposición de enfrentar los actos de fiscalización por parte de la autoridad.

Es conveniente que una vez iniciada la fiscalización de la autoridad, el contribuyente promueva los medios de defensa como pueden ser el juicio de nulidad y el juicio de amparo y manejar como medio de prueba importante la prueba pericial contable, de manera que el interrogatorio que la constituye pueda soportarse con pruebas documentales suficientes y eficaces, poniendo en práctica las técnicas contables y los procedimientos de auditoría.

La prueba pericial tiene por objeto ilustrar al juez para que pueda esclarecerse el caso en controversia, ya que se requieren de conocimientos especializados en una ciencia, arte, industria u oficio, los cuales debido a su naturaleza escapasen de los conocimientos del juzgador. Es por ello que el dictamen que se rinda será el medio a través del cual el juzgador tomará los elementos necesarios para emitir su sentencia o absolución.

Por su parte la autoridad fiscal también puede apoyarse en la prueba pericial contable, para demostrar de manera más clara y precisa, que en su caso es el contribuyente el que se ha encontrado en algún supuesto que establece la ley, por ejemplo el no cumplir con los requisitos que establece la profesión contable respecto a las Normas de Información Financiera y a los Procedimientos de auditoría, o cuando su acción sea considerada como delito y por el cual debe pagar, garantizar o en dado caso ir a la prisión por la omisión o acción realizada.

En caso de que el contribuyente se encuentre en alguno de los supuestos que menciona el Código Civil Federal en los referentes a los delitos entre los cuales figura el delito de defraudación fiscal, pasa a ser materia penal, por tanto es necesario que el contribuyente se asesore de personas especializadas, es decir, peritos expertos en alguna materia en específico, para que este presente las pruebas necesarias que ayuden al contribuyente a demostrarle al encargado de ejercer justicia su inocencia.

Ante los muchos defectos que tiene el sistema tradicional en cuestión penal, era necesaria restaurar el sistema penal en México, es por ello que en la reforma constitucional celebrada el 18 de junio de 2008, se plantea reestructurar el procedimiento a un nuevo modelo procesal, que garantice la igualdad de las partes, la intervención de la víctima y del inculpado, los medios probatorios, de manera que el procedimiento se lleve a cabo en audiencias orales frente al juzgador, pero sin violar los derechos humanos plasmados en la Carga Magna.

El perito es un órgano de prueba más sin embargo no debe confundirse con el objeto o materia de esta. El objeto de la prueba, es decir, aquello que debe ser materia de prueba, se constituye en el proceso por los hechos sobre los cuales gire el debate, mientras que el perito es la persona que por cuya actividad se adquiere precisamente el conocimiento en relación con tales hechos.

En definitiva la prueba pericial tiene por objeto el auxilio en la administración de justicia, consistente en que un experto en determinada ciencia, aporte al juzgador conocimiento propio de dicha materia y de los que el juzgador carece.

Precisamente porque el juzgador carece de los conocimientos en que se basa un perito para elaborar su dictamen, resulta difícil determinar el alcance probatorio del

mismo, sobre todo cuando dos o más peritos al momento de emitir su dictamen del tema en cuestión presentan distintas opiniones o incluso contradictorias.

Como último punto y como tema principal de la presente tesis es necesario resaltar la importancia de que personas especializadas en cualquiera que sea su rama, puedan intervenir en un proceso penal, con el único motivo de ayudar a esclarecer e ilustrar al encargado de impartir justicia (juez) en el tema en cuestión, a través de la utilización de la técnica contable y experiencia del perito en su área, para en base a los hechos y pruebas recabadas, esté en la posibilidad de emitir un dictamen pericial en el cual establezca los hechos con mayor apego a la realidad.

BIBLIOGRAFÍA

CARBONELL, Miguel, et. al., ¿Qué son y para qué sirven los juicios orales? Porrúa, Octava Edición, México, 2012.

CARRANCÁ, y Trujillo Raúl, et. al., Derecho Penal Mexicano: Parte General. Porrúa, Vigésima Edición, México, 1999.

CARRASCO, Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I. IURE, Sexta Edición, México, 2007.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Porrúa, Segunda Edición, México, 2002.

ELIZONDO, López A., Inducción a la Profesión Contable. Ecasa, Primera Edición, México, 1993.

GÓMEZ, Lara Cipriano, Derecho Procesal Civil. Oxford University Press, 3° Reimpresión, México, 2008.

GONZÁLEZ, Llanes Mario Alberto, El Juicio de Amparo. Fiscales ISEF, México, 2004.

GUAJARDO, Cantú Gerardo, Contabilidad Financiera. MC GRAW HILL, Segunda Edición, México, 2000.

HORNGREN, T. Charles, Contabilidad de Costos: un Enfoque Gerencial. Pearson Educacion. Doceava Edición, México, 2007.

JUÁREZ, Arellano Magaly, El Juicio Fiscal ¿Qué Hacer?, Editorial Gasca Sicco, 1º Edición, México, 2008.

MORENO, Fernández Joaquín, Contabilidad Básica. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Cuarta Reimpresión, México, 1997.

MOTO, Salazar Efraín, Elementos de Derecho. Porrúa, Cincuentaava Edición, México, 2007.

PEREZNIETO, Castro Leonel, Introducción al Estudio del Derecho. Harla, 2da Edición, México, 1992.

QUIROZ, Acosta Enrique, Revista de la Facultad de Derecho de México UNAM, México, 1991.

RODRÍGUEZ, Raquel, Pericia e Intervenciones: aspectos procesales y prácticos, Aplicación Tributaria, 1º Edición, Buenos Aires, 2009.

RUÍZ, Torres Humberto Enrique, Curso General de Amparo. Oxford University Press, México, 2006.

SÁNCHEZ, Gómez Enrique, et.al., La Prueba Pericial Contable, su Relevancia en la Defraudación Fiscal y otros Procedimientos. Tax, Segunda Edición, México, 2011.

SÁNCHEZ, Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa, Séptima Edición, México, 2009.

SOTO, Álvarez Clemente, Prontuario de introducción al estudio del derecho y nociones de derecho civil. Limusa, México, 1982.

VILLORO, Toranzo Miguel, Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa, Décima tercera Edición, México, 1998.

BDO Castillo Miranda, Boletín Informativo NIF B-3 “Estado de Resultado Integral”. México, 2013. Dirección electrónica:

<http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/boletin.asp>

Fiscalía, Claudia Cardinal, Perito contable, 2009. Dirección electrónica:

<https://www.fiscalia.com/modules.php?name=Foros&sop=verTopico&idTema=34612&idCat=10&p=1>

Ochoa Hofmann, Alfonso E., Filosofía del derecho. Dirección electrónica:

<http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/laindefiniciondelderecho.pdf>

Machicado, Jorge, Apuntes jurídicos. Dirección electrónica:

<http://jorgemachicado.blogspot.mx/2012/03/derecho.html#sthash.b5BbZk10.dpuf>

Valencia Carmona, Salvador, Biblioteca jurídica virtual. Dirección electrónica:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/refjud/cont/13/pjn/pjn4.htm>

Ley Federal de Procedimiento Administrativo, 2012. Dirección electrónica:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/112.pdf>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Dictamen pericial, 2014. Dirección

electrónica: <http://www.imcpbcs.org.mx/documentos/DictamenPericialContable.pdf>

Cámara Ruíz, Juan, La prueba pericial contable en el proceso civil y penal. Dirección electrónica:

http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/9176/1/ponencias_05_Camara_Ruiz_51-72.pdf

Información jurídica inteligente, La pericial contable. No pierda juicios de nulidad por no ofrecerla. Dirección electrónica: <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/pericial-contable-pierda-juicios-ofrecerla-56852611>

Aportaciones fiscales, Peritaje contable, 2010. Dirección electrónica:

<http://www.aportacionesfiscales.com/index.php/forum/2-fiscal/62247-peritaje-contable>

Revilla de la Torre, Jorge Luis, La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana. Dirección electrónica:

https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf

Enciclopedia fiscal, Principios constitucionales de las contribuciones. Dirección electrónica:

http://www.eumed.net/librosgratis/2012b/1216/principios_constitucionales.html

Principios tributarios de las contribuciones. Dirección electrónica:

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/cervantes_p_md/capitulo2.pdf

Graham Tapia, Luis Enrique, El juicio ejecutivo mercantil: el tratamiento de las prestaciones sustantivas. Dirección electrónica:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revdpriv/cont/18/leg/leg12.pdf>