

LEYES E IMPUESTOS

Ensayos de
derecho contable

Jorge Mario Murillo C.

textos



iteso

LEYES E IMPUESTOS

**Ensayos de
derecho contable**

LEYES E IMPUESTOS

Ensayos de
derecho contable

Jorge Mario Murillo C.

textos



iteso

© D.R. 1993. Instituto Tecnológico
y de Estudios Superiores de Occidente (ITESO).
Departamento de Extensión Universitaria
Fuego 1031, Jardines del Bosque,
Guadalajara, Jalisco, México, C.P. 44520.
Impreso y hecho en México.
Printed and made in Mexico

Portada: Margen/Jabaz/Monserrat Ascencio

ISBN 968-6101-34-9

Es arduo el camino de la educación, de la enseñanza y del aprendizaje. Es difícil la investigación y pedregoso el camino de la superación. Pero más que todo, es la satisfacción de haber logrado algo que impulsa a seguir adelante. Nunca se termina el sendero pero siempre, a cada paso, el inicio se ve cada vez más lejos, la meta cada vez más grande y satisfactoria. A través del aprendizaje llega el deseo de enseñanza y docencia. A causa de la ignorancia se presenta la necesidad del aprendizaje. El paso por la vida, las experiencias, los descalabros y los éxitos infunden el deseo de superación y de lograr las metas inmediatas, postas de los objetivos de la existencia.

LUIS HAIME LEVY

El legislador que promulga una nueva regla no podría afirmar que la misma establecerá entre los hombres relaciones mejores que las existentes.

GEORGES RIPERT

Índice

Introducción	11		
Apuntes en torno a la evolución histórica de la contabilidad	15		
		• <i>Comentarios finales</i>	24
Evolución de la obligatoriedad del orden contable en el Código fiscal de 1967 a la fecha	25		
		• <i>Introducción</i>	27
		• <i>Los Códigos fiscales de 1967 a 1978</i>	27
		• <i>Código Fiscal de 1979-1980</i>	29
		• <i>Código Fiscal de 1981-1982</i>	31
		• <i>Códigos fiscales de 1983 a 1988</i>	33
		• <i>Reglamento del Código Fiscal de 1988</i>	40
		• <i>Reglamento y Código Fiscal de 1989-1990</i>	41
		• <i>Código y Reglamento Fiscal de 1991-1992</i>	44
		• <i>Código y Reglamento Fiscal de 1993</i>	46
		• <i>Comentarios finales</i>	47

Secreto, comunicación y exhibición de la contabilidad 51

- *Secreto de la contabilidad* 53
- *La exposición de la contabilidad* 55
 - Consideraciones generales* 55
 - Comunicación* 57
 - Exhibición* 60
- *Publicidad de la contabilidad: casos particulares* 63
- *Comentarios finales* 64

Aspectos doctrinales, legales y jurisprudenciales de la contabilidad como prueba de los actos de los comerciantes 67

- *Introducción* 69
- *La contabilidad y los libros de los comerciantes en el Código de Comercio* 69
- *La contabilidad como tipo específico de prueba en la doctrina jurídica* 72
- *Aspectos jurisprudenciales de la contabilidad como instrumento de prueba* 76
- *Comentarios finales* 79

El dictamen de contador público autorizado: un análisis desde la perspectiva del contador público 81

- *Introducción* 83
- *El valor probatorio del dictamen de contador público autorizado* 83
- *El registro del contador público, sus características, sus requisitos: Primer requisito del dictamen* 84
- *La capacidad, profesionalismo, imparcialidad y libre criterio: Segundo requisito del dictamen* 87
 - A) Sobre la imparcialidad y libre criterio* 87

B) Sobre la capacidad	89
C) Sobre el profesionalismo	90
• El informe sobre la situación fiscal del contribuyente: Tercer requisito del informe	90
• Documentos y anexos que presentará el contribuyente	93
• Renuncia a la formulación del dictamen por parte del contador público y sustitución de éste	95
A) Del contador público	95
B) Renuncia del contribuyente a la formulación del dictamen y sustitución del contador público	96
• Revisión del dictamen y solicitudes de información por las autoridades hacendarias	97
A) Información que se puede solicitar al contador	97
B) Información que se puede solicitar al contribuyente	97
C) Información que se puede solicitar a terceros	98
• Sanciones al contador público en relación con el dictamen de estados financieros	98
A) Sanciones derivadas del incumplimiento de alguno de los tres requisitos del dictamen financiero, establecidos por el artículo 52 del Código	99
B) Sanciones de otro orden	99
• Comentarios finales	100

Breves notas sobre la responsabilidad mercantil y fiscal de los administradores, gerentes y contadores de las empresas en el ejercicio de sus funciones	103
---	-----

• Introducción	105
• Algunas delimitaciones conceptuales	105

• <i>Sobre las obligaciones y responsabilidades del contribuyente</i>	108
• <i>La responsabilidad solidaria del director general, gerente general y administrador único en materia fiscal</i>	109
• <i>Los infractores en materia fiscal</i>	110
• <i>Síntesis general y concreción en infracciones y delitos relacionados con los administradores y gerentes</i>	113
• <i>Síntesis general y concreción en infracciones y delitos que le atañen al contador</i>	115
• <i>Comentarios finales</i>	117

**Comentarios generales 119
sobre los delitos de
defraudación fiscal
y asimilados**

• <i>Introducción</i>	121
• <i>Análisis del contenido del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación</i>	122
• <i>El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y la asimilación a la defraudación fiscal</i>	123
• <i>La evasión y la elusión fiscal. La responsabilidad del contribuyente y del contador</i>	127
• <i>Comentarios finales</i>	130

Epílogo 133

Bibliografía 137

Introducción

Los ensayos que constituyen el cuerpo de esta obra han sido escritos en diversas fechas y por diversas inquietudes, motivado por un afán de contribuir al desarrollo y sistematización de esta rama del derecho.

No se trata aquí, en consecuencia, de un análisis sistemático del derecho contable -que ciertamente tanto lo requiere-, sino que es la exposición ensayística de diversas inquietudes en la materia, que nos han llevado del derecho mercantil al fiscal, cuando no al procesal mercantil o al análisis, ciertamente somero, de leyes especiales que pudieran tener algún ligamen con la materia. El orden en que estos ensayos han sido encuadrados en la obra, obedece a un criterio pretendidamente lógico del autor, pero ellos, por la misma autonomía que poseen como obras, pueden ser leídos de manera independiente y sin observar este orden. Que sea pues, esto, una motivación adicional para su lectura, para los profesionales y estudiantes del derecho y la contabilidad, a quienes en gran medida va orientado.

A muchas personas agradezco su interés, tanto como las inquietudes para la elaboración de estos ensayos, a muchos de ellos he expresado mi agradecimiento personalmente, sin embargo, quiero agradecer a mis estudiantes sus inquietudes, sus

preguntas, su curiosidad, que en algunos casos ha motivado alguno de estos ensayos.

Por último, pero primera en mi corazón, a Blanca, fuente de inspiración y apoyo invaluable y a veces inmerecido.

*Apuntes en torno
a la evolución
histórica de
la contabilidad*

La contabilidad o "llevanza" contable, entendida ésta en el sentido en el que lo hace el maestro Gertz, es decir, como la obligación de llevar en un determinado orden cronológico-formal la información financiera derivada de actividades mercantiles, es ciertamente una de las materias cuyos matices históricos presentan mayor riqueza en la historia de la contabilidad.

En una serie de notas históricas como las presentes se hace necesario señalar, en primer término, que la necesidad de la información financiera, debidamente registrada, es anterior a la obligación jurídica de la llevanza. Es decir, la necesidad real, humana, de registrar el contenido financiero de las actividades mercantiles antecede a su regulación jurídica.¹

En un segundo término, se hace necesario distinguir entre dos aspectos vinculados a la contabilidad, ya que cada uno de ellos surge en etapas históricas diferentes:

- a) El vínculo entre el derecho y la llevanza contable o contabilidad, y
- b) La obligatoriedad jurídica de la llevanza, o de llevar la contabilidad de acuerdo con un sistema jurídicamente determinado.

1 Gertz Manero, Federico. *Derecho contable mexicano*, Porrúa, México, 1987, p. 47.

En este orden de ideas, el vínculo entre la contabilidad y el derecho se encuentra prácticamente en los orígenes mismos de la civilización; sea como medio probatorio, sea como medio auxiliar para la solución de diferendos jurídicos. En cuanto al literal b, esta obligatoriedad se presenta hasta el Renacimiento.² Y, por supuesto, en un periodo anterior, como la necesidad estrictamente material y mercantil de llevar un sistema de contabilidad, entendido éste como un orden dado de cuentas y transacciones, es muy anterior a la consideración jurídica del mismo, y surge de la necesidad estrictamente real o material de la vida humana en sociedad.

Dentro de este contexto, iniciemos un vistazo rápido a lo que ha sido un desarrollo histórico en este campo.

Ciertamente en los imperios de la antigüedad clásica —Egipto, Babilonia Asiria, etcétera— sistemas contables primitivos debieron desarrollarse sobre todo por parte de los organismos de poder, como forma de imponer algún orden en los sistemas tributarios. Las cuentas de los escribas, pues, constituyen ciertamente un antecedente primitivo de los sistemas contables.³

Recordemos, por otra parte, que es en estas civilizaciones donde hace su aparición el sistema de partida simple, como sistema de registro de las transacciones, lo que, en alguna medida, se va a explicar con la simplicidad de las operaciones de este orden en la época.⁴

Referencia obligada en este campo es la llamada *Lex Rodia* o Ley de Rodas (siglo V A.C., aproximadamente), colonia Doria que llega a constituirse en un mercado "internacional" de primer orden, por lo cual adquieren estas leyes gran relevancia. Algunas fuentes se refieren a ellas como un verdadero monumento de derecho marítimo en su época, al punto de que muchas de sus disposiciones pasarían al sistema jurídico romano. Estas

2 *Ibidem*, p. 49.

3 Guier, Jorge Enrique. *Historia del Derecho*, t. I, Editorial C.R., p. 51.

4 Gertz, *op. cit.*, p. 49.

leyes en particular, y en general todas aquellas que de una u otra manera regulaban el derecho marítimo, por su estrecho vínculo con el derecho mercantil —recuérdese que hablamos de la civilización mediterránea fundamentalmente, la cual se desarrolló a través del comercio y comunicaciones marítimas—, debieron considerar aspectos propios de la contabilidad. Desgraciadamente la mayoría de dichas normas no han llegado a nosotros sino a través de referencias indirectas y comentaristas posteriores.⁵

En otros ámbitos del planeta, tenemos que en el Oriente, en el caso particular de China, a partir de la dinastía HAN (202 A.C. a 9 D.C.) y la dinastía HSIN (9 a 23 D.C.) se encuentran ciertos elementos que permiten señalar que ya existía un sistema contable sobre todo para el empleo en la recaudación de tributos, en virtud de que por la existencia de impuestos directos e indirectos, se hacía necesaria la posesión de un buen sistema contable, tanto a cargo de los recaudadores como de los obligados a dicho pago. Su contenido exacto no se conoce a la fecha.⁶

Saliendo de estos imperios y pueblos y entrando al mundo romano, quien es nuestro principal y magno antecesor en materia jurídica, tenemos que el desarrollo de su comercio, particularmente en los finales de la República e inicios del Imperio, conlleva un inusitado tráfico marítimo comercial, derivado del hecho mismo de que el comercio romano en ese tiempo, era el del mundo occidental. Este comercio se traduce en el incremento y perfeccionamiento de instituciones tales como el derecho marítimo, la banca y el tráfico bancario de documentos, sistemas de bazares, las bolsas mercantiles, etcétera, lo cual necesariamente se reflejó en la contabilidad o llevanza contable. En Roma el registro de operaciones se llevaba en un libro denominado *Adversaria*, el cual era lo que podríamos denominar Libro Borrador, del cual se pasaban o corrían los asientos a un libro en firme, denominado *Codex*, en el cual los ingresos —*acceptum*— y los egresos —*expensum*— eran debidamente anotados.

5 Tena, Felipe de J. *Derecho Mercantil*, Porrúa, México, 1986, p. 23.

6 Guier, *op. cit.*, pp. 62-63.

Es innegable que en circunstancias como las que se desarrollaron en Roma a partir de finales de la República, debió existir un sistema de anotación que permitiera conocer la historia, cronológicamente hablando, de patrimonios determinados. Es de conocimiento histórico la consolidación de patrimonios familiares a través de varias generaciones como es el caso de las familias César, Claudia, Julia, etcétera; sin embargo, desconocemos datos fidedignos del mismo, teniendo referencias claramente definidas únicamente del sistema de partida simple antes descrito.

Esta necesidad —de contar con el desarrollo histórico total de un patrimonio—, no se manifestará de manera clara sino hasta la Edad Media.

En la Edad Media el incremento de las actividades por mandato, sean éstas de orden bancario, a cargo de un factor o bien como responsabilidad de los agentes mercantiles, haría necesario buscar un sistema que permitiera establecer con claridad la historia total de un patrimonio, indicando no sólo su desarrollo, sino su propietario, a fin de poder —en operaciones mercantiles como las descritas—, rendir cuentas a sus titulares. Y ésto se da, en esta época, precisamente cuando surge lo que se denomina la institución de la *Commenda* (del latín encomendar, confiar, mandato), la cual supone los siguientes elementos:

- a) Un patrimonio común de explotación;
- b) Varios interesados que requieren de información en torno al anterior;
- c) La necesidad de llevar *cuentas acreedoras* y *cuentas deudoras*, que no sólo plantean en un informe dado, la historia de los bienes, sino el informe particular de cada uno de los propietarios en cuentas específicas.

Es pues, con esta institución, que surge el *Sistema de partida doble*.⁷ Este sistema se desarrolla fundamentalmente por Fray

7 Weber, Max. *Historia Económica General*, F.C.E., México, 1956, p. 199.

Luca Paciolo, en su obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita*, uno de cuyos libros está dedicado a desarrollar la teoría de la contabilidad por partida doble.⁸

El desarrollo de la institución de la *Commenda* se da de manera vertiginosa en el pre-Renacimiento o fines de la Edad Media, en la cual se plantea ya la existencia de un socio que dirige el negocio y responde personalmente por el mismo, mientras que existe un cierto número de socios comanditarios que hacen aportaciones y reciben beneficios previamente acordados, proporcionales a ellas. Esto tiene un trasfondo social, de grandes acumulaciones de capital, restricciones de clase a ciertas actividades que en alguna medida esta institución permite obviar.⁹

Estamos pues en la época en que la contabilidad de determinados personajes será ya parte de la historia, tal es el caso de Zaccaria, banquero genovés, o de la Familia Medici en Florencia, cuyos libros contables se encuentran en la Biblioteca del Museo de Boston, Mass.¹⁰

Hasta este momento el sistema contable es competencia de cada comerciante, el cual determinará la mejor forma de llevarla de acuerdo a sus intereses.

Sin embargo, con la creación de los gremios, por razones de carácter socio-económico que no viene al caso examinar, surgen usos y costumbres con carácter profesional, que harán de las actividades de los comerciantes un todo uniforme en este campo, derivando hacia un derecho comercial consuetudinario.¹¹

Es a partir de esta época cuando surgen con mayor claridad las dos manifestaciones jurídicas de la contabilidad:

8 Rodríguez Rodríguez, Joaquín. *Derecho Mercantil*, Porrúa, México, t. I, p. 234.

9 Mantilla Molina, Roberto. *Derecho Mercantil*, Porrúa, México, 1986, p. 239.

10 Gertz Manero, Federico. *Origen y Evolución de la contabilidad*, SEP, México, 1968, p. 59.

11 Barrera Graff, Jorge. *Tratado de Derecho Mercantil*, Porrúa, México, 1967, p. 50 y ss.

- a) La obligatoriedad de la "llevarza" contable empleando un sistema uniforme;
- b) El carácter probatorio de la contabilidad en los litigios entre comerciantes, sea que se trate de un conflicto a ser resuelto por el Gremio con sus jueces particulares, sea un juicio extra-gremial, donde éste asumirá un carácter eminentemente probatorio.

La anterior situación da origen a las primeras reglas en la materia, respecto de la fuerza probatoria de los libros de comercio y sobre la obligación de exhibirlos en algunos casos. El *Código de las costumbres de Tortosa*¹² es citado por algunos autores como uno de los antecedentes en España. Un ejemplo altamente ilustre es el denominado *Consulado del Mar*, cuya primera redacción se estima es del siglo XIII y siglo XIV y donde es posible encontrar reglas que hacen referencia al informe contable y su valor probatorio en el campo del derecho, señalándose ya las siguientes:

- I. El registro de las operaciones se debe hacer en forma progresiva.
- II. En los libros de contabilidad no se deben dejar espacios en blanco entre las partidas.
- III. Para evitar alteraciones, se prohíbe el uso de cifras numéricas dentro de la redacción de un asiento.

A partir de este momento, se puede hablar de la obligatoriedad de la contabilidad.

Sin embargo, esta obligatoriedad tendrá sus matices, al surgir de una auto-obligación, sobre todo de los comanditados, tal y como se examinó en la figura de la *Commenda*. Al no tener una sanción directa para aquellos que violaran este precepto de tradición, y al señalar que su incumplimiento demuestra en algún grado la mala fe del remiso, encontramos con

¹² Garrigues, Joaquín. *Tratado de Derecho Mercantil*, Madrid, t. I, c. XV, p. 1353.

posterioridad algunas sanciones establecidas en cuerpos legislativos, como es el caso de *Las Ordenanzas de la muy Noble y Leal Villa de Bilbao*, publicadas en el año 1494, que pasan de la sanción tradicional o inter-gremio, a la sanción pública, en particular en el artículo IV, capítulo XVII de estas ordenanzas que expresaba:

Se les ha de tener y estimar como infamantes ladrones públicos, robadores de haciendas ajenas, se les perseguirá hasta tanto el prior y los cónsules puedan haber de sus personas; y habiéndolas, las entregarán a la justicia ordinaria con la causa que se les hubieren hecho, para que sean castigados con todo el rigor que permita el derecho a proporción de sus delitos.¹³

Asimismo, en el capítulo noveno, "De los Mercaderes, Libros que han de tener y con qué formalidad", en el numeral primero establece:

Todo mercader tratante y comerciante por mayor deberá tener a lo menos cuatro libros de cuentas, es a saber...

El empleo del término "deberá tener" es fiel reflejo de la obligatoriedad de la llevanza de la contabilidad, lo cual queda por demás confirmado con el hecho de que doce de los trece artículos de este capítulo se refieren a la llevanza.

Recapitulando, si bien existen claras muestras de sanción pública, la sanción más común para la violación a las normas de la llevanza se dará en el gremio mismo, a cargo de los tribunales que al efecto irá estructurando cada gremio, en este caso el gremio de los mercaderes.¹⁴

El desarrollo de las normas que regularán las actividades de los gremios, en particular al gremio de los mercaderes, es general en toda la Europa renacentista. Ejemplos como los de las *Ordenanzas de Bilbao* en España se encuentran en el resto de Europa, como es el caso de las *Ordenanzas de Colbert* en Francia.

13 Gertz, *Derecho contable...*, p. 55.

14 Mantilla Molina, *op. cit.*, p. 5 y ss.

Así pues, pasamos en el desarrollo histórico de lo que son las disposiciones internas de los gremios a las *Ordenanzas*, y posteriormente, con el advenimiento del despotismo ilustrado, a las disposiciones legislativas dictadas por las monarquías en esta materia, las que serán ya verdaderas normas jurídicas de aplicación general en cuanto a la obligatoriedad de la contabilidad, su formalidad y su valor probatorio.

Este desarrollo desembocará en el célebre *Código de Comercio Napoleónico* de 1807, el cual en su título segundo "De los libros del comerciante" delimita el carácter obligatorio de la contabilidad y sus formalidades, que se reflejará con posterioridad, y para el efecto de su relación con nuestro sistema jurídico, en el Código de Comercio Español de 1829.

Comentarios finales

Es importante revisar los antecedentes históricos de nuestras instituciones y materia de estudio, en virtud de que no somos sino producto del pasado. Y en materia contable, tenemos que los antecedentes históricos muchas veces llegan más lejos de lo pensado, habiendo recorrido caminos muchas veces inimaginados.

En particular, el ejercicio de una profesión, cualquiera que ésta sea, debe pasar por el conocimiento de los antecedentes históricos de la misma y de las instituciones que la integran, y no sólo en un afán de riqueza puramente intelectual, sino para una más eficiente comprensión de la misma. Hacer esto en materia contable es necesario, y sin embargo ha sido muchas veces olvidado o subestimado, lo cual es medianamente comprobable con sólo verificar la escasa cantidad de fuentes de información que existen en esta materia.

Esperemos que este breve panorama motive investigaciones de mayor profundidad y rigor histórico, que poco a poco permitan configurar una historia de la contabilidad realmente universal.

*Evolución de la
obligatoriedad del
orden contable
en el Código Fiscal
de 1967 a la fecha*

- *Introducción*
- *Los Códigos fiscales
de 1967 a 1978*
- *Código Fiscal de 1979-1980*
- *Código Fiscal de 1981-1982*
- *Códigos fiscales
de 1983 a 1988*
- *Reglamento del
Código Fiscal de 1988*
- *Reglamento y Código
Fiscal de 1989-1990*
- *Código y Reglamento
Fiscal de 1991-1992*
- *Código y Reglamento
Fiscal de 1993*
- *Comentarios finales*

Introducción

El sistema de libros y registros contables en la legislación fiscal ha ido cambiando en orden a diversos requerimientos de una realidad que también lo ha hecho, sea ésta jurídica o extra-jurídica, estatal o privada, social o científica.

Siendo así, es posible plantear un estudio en etapas de las regulaciones que han existido desde 1967 a la fecha, conforme se han ido consolidando diversas situaciones que por su propia naturaleza han afectado las formas de registrar los movimientos contables y en consecuencia los requerimientos que al efecto plantean las autoridades hacendarias a los particulares.

En este ensayo pretendo presentar un rápido bosquejo de tales cambios, para con ello contribuir a un estudio sistemático de la legislación en la materia y, sobre todo, a una mejor comprensión de la realidad actual, que es un claro producto del pasado, así como a prever las posibles variantes y necesidades de un futuro inmediato.

Los Códigos fiscales de 1967 a 1978

En este primer Código, es el artículo 95 —que permanecerá sin variantes hasta 1978— el que señala las reglas que impera-

rán en materia de contabilidad para efectos fiscales. Es posible señalar un total de seis aspectos cardinales en el mismo:

- a) No todos los sujetos fiscales deberán apegarse a las reglas que al efecto señala el artículo, sino que deberán hacerlo aquellos sujetos que se encuentren obligados a ello, por virtud de disposiciones fiscales específicas, las que pueden ser el mismo Código o bien otras leyes en la materia.
- b) Se legislan en este artículo de manera uniforme tanto los libros de contabilidad como los registros contables.
- c) Los sistemas contables deben recibir la aprobación previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- d) Se dispone en este artículo que los asientos contables serán "especificados", con lo que se quiere dar a entender que deben ser específicos, individualizados: un asiento, un movimiento.
- e) Los asientos deben correrse dentro de los 60 días posteriores a la fecha en que se realicen las operaciones respectivas.
- f) La contabilidad y sus comprobantes se deben guardar por un plazo mínimo de cinco años en el domicilio del sujeto.

Estos seis aspectos plantean un sistema todavía poco desarrollado de la regulación legislativa en materia contable, así como una concepción un tanto escueta de una materia de por sí compleja y que adquirirá, cada vez más, marcos definidos y en cierto grado restringidos en el ámbito legislativo tributario. Podríamos señalar entonces que este Código y los posteriores hasta 1983, constituirán una etapa de escasa legislación en la materia, de iniciativa a cargo fundamentalmente del contribuyente, en cuanto a las características que debe poseer el sistema contable de su negocio o empresa y, en consecuencia, de poca intervención a cargo de la administración hacendaria. A la

presente podríamos calificarla como etapa "liberal", si se nos permite el término, desde el punto de vista del contenido legislativo, o bien de la "teneduría", más que de contabilidad, por el limitado contenido técnico del artículo en comentario.

Código Fiscal de 1979-80

Siempre dentro de un esquema que se mantiene sin cambios hasta esta fecha, podemos decir que el texto que rige este periodo sufrirá muy escasos cambios, presentándose el primero en 1979.

En este año se mantienen cuatro de los caracteres señalados en el Código de 1967, sufriendo cambios únicamente el que designamos con el literal a) y el f):

I. Sobre el literal a):

Habíamos señalado que las disposiciones de la materia eran obligatorias para quienes, según las leyes fiscales, debían llevar los libros y registros referidos, no señalándose nada respecto a los que estuvieran exentos de esta obligación. Esto va a variar a partir de 1979, cuando establece en la fracción III del citado artículo que quienes no estén obligados a llevar libros de contabilidad y registros deberán conservar por cinco años, a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a partir de la fecha en que realicen sus pagos, la documentación relacionada con las obligaciones fiscales.

Esto plantea entonces la obligación genérica de conservar la documentación comprobatoria para todos los sujetos fiscales y ya no sólo para los que se encuentran obligados a llevar la contabilidad de acuerdo a las disposiciones fiscales.

II. Sobre el literal f):

1. Los libros, registros y documentación comprobatoria deben conservarse por el plazo de cinco años a partir de la fecha en que se presentaron las declaraciones con ellos relacionadas.

Tres aspectos conviene comentar aquí en relación con el texto anterior:

- a) Por una parte, se incluye el término "libros", lo cual era ciertamente una omisión del anterior articulado, que se refería exclusivamente a registros y documentación comprobatoria.
 - b) Se presenta ya, con carácter eminentemente aclaratorio, la delimitación exacta del plazo de cinco años; en el anterior articulado no se establecía a partir de cuándo se iniciaba el mismo, vinculando en consecuencia a las declaraciones que se ven amparadas por estos libros, registros y documentos.
2. Deben conservarse en el lugar en que "esté establecida la administración principal del negocio", lo cual plantea una variación en cuanto al lugar de conservación respecto del Código anterior, donde se refería al domicilio del sujeto. El carácter de la reforma es eminentemente empresarial, y es parte de un cambio social en que las actividades mercantiles cada vez son menos personales y cada vez más empresariales, en el sentido de propias de asociaciones o sociedades. Dentro de estas últimas se empieza a asentar un predominio aplastante de las sociedades de capital sobre las sociedades de personas con las consecuencias evidentes respecto de la separación, ya con carácter definitivo, entre los socios y la sociedad misma. En el caso anterior, el domicilio del sujeto que realizaba las actividades y el lugar donde estas

actividades se realizaban solían ser uno solo; con el incremento de las actividades mercantiles de carácter social —sociedades y asociaciones— esto ya no será así, lo que en alguna medida explica el cambio en comentario. Su consecuencia posterior será toda una redefinición del concepto fiscal del domicilio.¹

3. Por último, en cuanto a la extensión del plazo, se plantea una excepción: en el caso de que se haya planteado un recurso o juicio en materia relacionada con los libros, registros o documentos comprobatorios, el plazo de cinco años por el que deben conservarse, se contará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que ponga fin al recurso o juicio. Reforma ésta en materia procesal que es reflejo a su vez de una dinámica mayor de la realidad fiscal, que incide directamente en el número de recursos y juicios en la materia.

El texto en comento, con las reformas dichas, se mantendrá también en el Código Fiscal durante 1980.

Código Fiscal de 1981-1982

Varios cambios se introducen en el año 1981 —y permanecerán en el año siguiente, 1982— respecto de los anteriores, en particular referido a la fracción III y los tres últimos párrafos de este artículo. Tales cambios podemos sintetizarlos en los siguientes términos:

- a) Persiste la redacción que se origina en 1967 de las fracciones I y II del artículo, sin embargo la redacción de la

1 Esto obedece a un cambio en cuanto a la delimitación del domicilio y su relación con el establecimiento, mismo que no desarrollamos por no ser esa la materia de este ensayo, pero que no dejó de señalar por cuanto posee un interés muy particular.

fracción III que ya había sido modificada en 1979, sufre un agregado, en cuanto al plazo en que se deben conservar los comprobantes, libros y registros. Se establece el caso de los efectos continuados de los actos en materia fiscal: los documentos relacionados con actos que tengan efectos que se prolonguen en el tiempo deben conservarse por cinco años, los que se contarán a partir del año siguiente a aquel en que hayan dejado de producir sus efectos. Esta modificación, que coopera a definir una materia de por sí compleja, tiene que ver precisamente con lo que jurídicamente denominamos actos de duración prolongada, así como los actos de tracto sucesivo. Esta inclusión es reflejo de un perfeccionamiento de la ley fiscal motivado por una dinámica social en que estos actos se presentan cada vez con mayor importancia: impuestos y en general contribuciones que tiene que ver con arrendamientos, prestaciones continuadas, que bien pudieron haber sido el motivo de este agregado.

- b) La inclusión de tres párrafos finales a este artículo da origen a la legislación de tres aspectos diferentes en materia contable y en particular a los libros y registros, los cuales son:
1. El primero de los párrafos incluidos viene a regular la circunstancia en que la autoridad retenga los libros y registros del contribuyente por un plazo mayor a 60 días, en ejercicio de las facultades de comprobación: ante esta situación, el contribuyente debe solicitar a la autoridad recaudadora, en los diez días siguientes a esos sesenta días, con la exhibición del documento donde conste la retención dicha, que se le autoricen nuevos libros a fin de que pueda continuar con el registro normal de las operaciones; todo lo cual es consecuente con el contenido de la fracción II de este mismo artículo, el cual dispone, como se ha visto, que los asientos contables

deberán correrse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que se realicen las operaciones respectivas.

2. El segundo de los párrafos que se agregan establece que el plazo genérico —de aplicación supletoria en caso de que las leyes específicas no dispongan nada al respecto— para solicitar la autorización de los libros ante las oficinas recaudadoras es de 15 días, posteriores a la fecha en que se origina para los sujetos concretos, la obligación de solicitar tal autorización, es decir, con posterioridad a que se configure el hecho generador. Esta es una inclusión ciertamente integradora, en un afán de legislar la figura completa de que se trata en el presente artículo.
3. Por último, se señala que al concluir los libros deben presentarse nuevos ejemplares a la oficina recaudadora a efecto de que ésta los autorice, dentro de los sesenta días posteriores a la última operación realizada.

Es claramente perceptible el afán del legislador y de las autoridades fiscales por configurar de manera clara e integral todo lo que se refiere a la estructura contable, en particular en cuanto se refiere a los libros y registros, tanto como a los plazos; lo cual podemos decir que se inicia en 1967 con una legislación escueta y deficiente, hasta concluir en el articulado de estos dos años en comento, en que se encuentra un artículo mejor concebido, más amplia y detalladamente estructurado.

Códigos fiscales de 1983 a 1988

Es en el año 1983, cuando se inicia la segunda etapa a que se hizo referencia en los primeros párrafos de este ensayo, se hace una reforma muy amplia del contenido del Código Fiscal. En

ésta se afecta, de manera particular, el contenido del artículo que regula la contabilidad de los contribuyentes, el cual pasa a ser el artículo 28, cuyo análisis detallado se incluye a continuación, pues será el patrón en que se basarán los análisis de los códigos de años subsiguientes:

- a) Los sistemas contables y sus requisitos, en adelante, serán los que establezca el reglamento del Código Fiscal, el cual por cierto se dictará hasta el año siguiente. Ya esto es de por sí una variante seria; de una disposición relativamente escueta en la norma legal, se prepara ya una regulación detallada y más particularizada en las normas reglamentarias que se anticipan.
- b) En la fracción segunda de este artículo se establece una definición diferente a la que prevalecía en los años precedentes en torno a los asientos contables, los cuales en adelante deberán ser *analíticos*, permaneciendo el plazo de dos meses siguientes a la fecha de su realización, para que se corran debidamente en los libros y registros.

La diferencia entre *especificados*, como se los denominaba en la legislación anterior, y *analíticos*, como se los denomina en adelante, es ciertamente algo más que semántica, y representa una clara concesión a la ciencia contable en tanto ciencia auxiliar del derecho, dado que la nueva expresión obedece a un mayor rigor conceptual desde el punto de vista contable. Casi podríamos decir que con este concepto se pasa en nuestra legislación de la concepción de una simple teneduría de libros —*asientos especificados simplemente*—, a la de la contabilidad, donde se hace énfasis en el análisis —*asientos analíticos*—, lo cual tendrá efectos en diversas áreas.

- c) Se regresa al domicilio como lugar para la guarda de la contabilidad, lo cual está íntimamente relacionado con la normativa que se encontrará en el artículo 10 del

Código respecto a las características del domicilio, el cual es legislado con mayor detalle en este nuevo Código.² Así mismo se establece la posibilidad de llevar la contabilidad en lugar diferente al domicilio, siempre y cuando se cumpla con las prevenciones del futuro Reglamento.

- d) Se mantiene el dispositivo en cuanto a las reglas a seguir cuando la autoridad retenga los documentos contables, sólo que el plazo para que el mismo opere se reduce a un mes.
- e) El concepto mismo de contabilidad, en cuanto a su contenido, se ve ampliado, cuando este artículo nos señala, que la misma se integrará, además de los sistemas y registros contables que señalaría el Reglamento del Código Fiscal, por los siguientes elementos:
 1. Registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales.
 2. Los registros y cuentas que lleven los contribuyentes aun cuando los mismos no sean obligatorios.
 3. Los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.
 4. La documentación comprobatoria de los asientos contables respectivos.
 5. Los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

El texto legal que se ha analizado en las líneas que anteceden no sufre variante alguna hasta 1989, sin embargo, es en este año, 1984, que se aprobará el Reglamento al Código Fiscal de la Federación, el cual vendrá a complementar las disposiciones legales del Código, de donde podemos señalar los siguientes aspectos cardinales de entre los artículos 26 a 41 que integran la sección "De la Contabilidad":

² Ver nota de la página 31 anterior.

1. Los requisitos mínimos de la contabilidad serán los siguientes, de acuerdo al artículo 26 del Reglamento:
 - a) Identificar las operaciones, actos o actividades con la documentación comprobatoria a efecto de identificarlos con las distintas contribuciones y tasas.
 - b) Identificación analítica de las inversiones realizadas, relacionándolas con la documentación comprobatoria.
 - c) Relación de las operaciones con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
 - d) Formular los estados de posición financiera y relacionarlos con las cuentas de cada operación.
 - e) Sistemas de control y verificación internos que aseguren el asiento correcto de las operaciones.
 - f) Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver conforme a las disposiciones fiscales.
 - g) Comprobar el cumplimiento de los requisitos en materia de estímulos fiscales.

2. Se puede llevar la contabilidad con sistemas manuales, mecanizados o electrónicos, individualmente o combi-nándolos (art. 27).

3. En caso de que se adopte el sistema manual, las siguientes serán sus características mínimas:
 - a) Debe llevarse cuando menos el libro diario y el mayor (art. 27).
 - b) Así mismo deberán llevar los libros que exijan otras disposiciones fiscales (art. 28).
 - c) Los libros antes mencionados se autorizarán previamente a su uso y al terminarse se presentarán junto con los nuevos para que estos se autoricen (art. 28).

- d) En el libro diario se anotarán en forma *descriptiva* las operaciones, en orden cronológico, indicando el movimiento de carga o crédito que corresponda (art. 29).
- e) En el libro mayor deben anotarse en forma *descriptiva* los nombres de las cuentas, el saldo final del periodo inmediato anterior, el tipo de movimiento, sea cargo o crédito y el saldo final (art. 29).
- f) Pueden llevarse libros diarios y mayores particulares, por establecimiento, dependencia o actividad, debiendo existir siempre uno general de cada tipo (art. 29).

4. En el sistema mecánico se establecen las siguientes características:

- a) Se deben llevar libros diario y mayor (art. 27).
- b) Las hojas que se destinen a formar los libros anteriores deberán empastarse o encuadernarse y foliarse consecutivamente, en un plazo no mayor de tres meses posteriores al cierre del ejercicio. Las del libro diario requieren de autorización previa por parte de las autoridades hacendarias y deben presentarse empastadas para su sellado a más tardar en la fecha en que se presente la declaración del I.S.R. (art. 28).
- c) En cuanto al contenido de estos libros, debe estarse a la disposición que los regulaba en cuanto al sistema manual (véase literales d) y e) anteriores).

5. En cuanto al sistema electrónico, su regulación se hacía dentro de los siguientes extremos:

- a) Los libros a llevar son los mismos que en el sistema anterior (ver 4. a) anterior).
- b) Las hojas que se destinen a formar parte de los libros deberán seguir el mismo trámite del sistema anterior (ver 4. b) anterior), con excepción del sellado previo en las hojas de diario.

- c) Debe conservar íntegramente la documentación relativa al diseño del sistema y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las autoridades fiscales el equipo y sus operadores para que los auxilien en el caso de ejercicio de las facultades de comprobación.
6. Se establece la regulación —que permanece hasta la fecha— respecto de las enajenaciones a plazos y los arrendamientos financieros, cuando se difiere la causación de contribuciones, mediante la cual deben establecer un sistema contable que les permita identificar la parte correspondiente de esas operaciones para cada ejercicio fiscal, inclusive recurriendo a las cuentas de orden.
7. Surge la regulación sobre la contabilidad simplificada en el artículo 32, la cual podemos sintetizar en los siguientes elementos:
- a) Esta la pueden llevar los contribuyentes que estén liberados de cumplir con la obligación de determinar el costo de las mercancías que enajenen, o bien, cuando así lo autoricen otras disposiciones fiscales;
- b) Esta consistirá en:
- La utilización de un solo libro foliado, previamente sellado por la autoridad recaudadora.
 - Debe identificar cada operación relacionándola con la documentación comprobatoria.
 - Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria.
 - Sistemas de control y de verificación que aseguren el asiento de todas las operaciones.
 - Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver.
 - Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a estímulos fiscales.

8. En el caso de pérdida, inutilización o robo de los libros de contabilidad, el artículo 33 del reglamento disponía:
- a) Si la inutilización es parcial, los libros deben conservarse hasta tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales —los cinco años de su caducidad—, debiendo reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio, aun cuando sea por concentración.
 - b) En el caso de la pérdida, inutilización o destrucción total, así como en el de robo, el contribuyente debe asentar en los nuevos libros o registros los del ejercicio en el que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, aun cuando sea por concentración.
 - c) En cualquiera de los dos casos anteriores, el contribuyente debe conservar el documento público en que consten los hechos ocurridos —durante el lapso de caducidad de las facultades fiscales respecto de los actos y operaciones asentadas en los destruidos o perdidos— el cual deberá ser exhibido ante la autoridad recaudadora correspondiente conjuntamente con los nuevos libros u hojas, antes de su sello. Esto planteaba la necesidad de realizar la denuncia penal en el caso de robo, y en el caso de destrucción, cuando menos de una fe notarial.
9. El artículo 34 reglamentario vendrá a establecer el sistema a seguir para los casos en que la contabilidad se lleve en un lugar distinto al domicilio fiscal, el cual se puede describir en los siguientes pasos:
- a) Se debe dar aviso a la autoridad fiscal, ante la oficina recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente;
 - b) El lugar en cuestión debe encontrarse en el territorio nacional;

- c) El lugar donde se llevará la contabilidad debe ser un establecimiento del contribuyente.
10. En el caso ya expuesto en el análisis legislativo precedente, de la retención de libros por las autoridades fiscales, el artículo 35 del reglamento da los siguientes elementos complementarios: se limita a un mes de retención por parte de las autoridades hacendarias, al cabo del cual los contribuyentes deben presentar a las autoridades recaudadoras nuevos libros para ser sellados previamente a su utilización, debiendo acompañar el documento que compruebe que el juego de libros inicial se encuentra retenido por las autoridades hacendarias. Una vez que la autoridad hacendaria regrese los libros retenidos, no debe hacerse ningún asiento en los devueltos, sino que debe seguirse en los autorizados en segundo término. El plazo para la autorización de los libros es de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en que haya vencido el mes de retención por la autoridad hacendaria.
11. Los restantes artículos reglamentarios del capítulo en examen se refieren a los comprobantes de las operaciones contables, sus requisitos, tipos, etc.

El anterior reglamento permanece con la misma estructura y contenido desde 1984 hasta 1987, por lo que se analizan a continuación las variantes que se presentan en el mismo en los años posteriores a 1987.

Reglamento al Código Fiscal de 1988

Las primeras variantes al reglamento aprobado en 1984 se presentan en este año. Persisten con idéntica regulación todas las disposiciones, con excepción de la referida al artículo 28 que establece las normas en cuanto al sistema manual, al cual en

este año se le incluye un segundo párrafo que dispone una norma específica en cuanto a los contribuyentes del sistema simplificado, en el sentido de que presentarán para su sello ante la autoridad recaudadora del domicilio del contribuyente los dos libros de este sistema:

- a) Ingresos y egresos.
- b) Inversiones y deducciones.

Reglamento y Código Fiscal de 1989 y 1990

En estos años el Código en comentario continúa sin cambio en esta materia, sin embargo, las reformas que en este año se darán en el Reglamento al Código son las que inician la tercera de las tres épocas que hemos planteado originalmente, introduciendo una gran cantidad de nuevos elementos reguladores de la materia. Estamos en un periodo que en alguna medida se puede calificar como "hiperregulador", es decir, donde la regulación en la materia se torna abundante y en alguna medida excesiva.

Para el análisis de los cambios que se van a presentar respecto del contenido del Reglamento, usaremos como base el texto del anterior, tal y como lo hemos venido realizando, de tal manera que los cambios y reformas se pueden sintetizar en los siguientes numerales:

- I. Se agrega un párrafo final al artículo 26, en el sentido de que las disposiciones de ese artículo —los requisitos mínimos de un sistema contable—, se establecen sin perjuicio de:
 - a) Los registros a que obliguen las disposiciones fiscales específicas;
 - b) Del uso de las máquinas registradoras de comprobación fiscal.

II. Se agrega un párrafo final al artículo 28, en cuanto a las fojas contables cuando se emplean los sistemas mecánico o electrónico, el cual dispone que deben presentarse para su sellado cuando se presente la solicitud para el sellado de los libros, debiendo sellarse por la autoridad recaudadora el mismo día en que sean presentados.

III. Se introduce un conjunto amplio de disposiciones que van de los artículos 29-A a 29-K que van a establecer una minuciosa regulación en materia de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, la cual por su amplitud no se analizan en detalle, limitándonos a citar los diferentes extremos que regulaban:

- a) El artículo 29-A establece las obligaciones generales para los contribuyentes que adquieren máquinas registradoras de comprobación fiscal.
- b) Las características de las máquinas de comprobación fiscal, en número de cinco, se establecen en el artículo 29-B.
- c) Los fabricantes e importadores de este tipo de máquinas deben reunir tres requisitos previos a la aprobación de las máquinas en comentario, de acuerdo con el artículo 29-C.
- d) El artículo 29-D establece una serie de obligaciones de los fabricantes e importadores de las máquinas de comprobación fiscal.
- e) Se establecen diversas infracciones los fabricantes e importadores de estas máquinas en el artículo 29-E; Asimismo, se regulan, en el artículo 29-F, los procedimientos a seguir en estos casos.
- f) Se reglamenta la disposición de sellos fiscales en las máquinas en cuestión en el artículo 29-G.
- g) En ocho fracciones del artículo 29-H se norman los datos que debe contener el libro de control de las máquinas de comprobación fiscal.

h) La descompostura, pérdida y sustitución de las máquinas se regula en los artículos 29-I a 29-K.

IV. Se establece ya con amplitud el régimen de contabilidad simplificada, el cual podemos resumir en los siguientes literales:

- a) Se utilizará un solo libro foliado de: ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones.
- b) Este libro se debe sellar por la autoridad recaudadora previamente a su autorización, al mismo tiempo que se presente la respectiva solicitud.
- c) Cuando el libro se concluya se debe presentar conjuntamente con el nuevo libro a fin de que éste sea sellado.
- d) En el caso de que quien lleve este tipo de contabilidad deba presentar declaraciones periódicas ante las autoridades federales, el libro debe ser sellado por las autoridades fiscales federales.
- e) Esta contabilidad debe así mismo reunir los siguientes requisitos:
 - i. Identificar y relacionar cada operación con la documentación comprobatoria de la misma.
 - ii. Identificar las inversiones realizadas y relacionarlas con la documentación comprobatoria.
 - iii. Asegurar el registro total de las operaciones, actos o actividades mediante los sistemas de control y verificación internos que sean necesarios.
 - iv. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver de acuerdo con las disposiciones fiscales.
 - v. Comprobar el cumplimiento de los requisitos en materia de estímulos fiscales.
- f) Las siguientes actividades, cuando sean consideradas pequeñas o medianas empresas por las disposiciones legales en materia de impuesto sobre la renta, pueden llevar el sistema de contabilidad simplificada: panadería,

peluquería, salones de belleza, actividades agrícolas, actividades ganaderas, actividades avícolas, y actividades pesqueras. Siempre y cuando reúna además alguna de las siguientes condiciones:

- i. Que no realicen actividades empresariales que los obliguen a llevar otro tipo de registros.
- ii. Que en el ejercicio de que se trate no realicen operaciones en moneda extranjera.
- iii. Que no tengan ganancia o pérdida inflacionaria.

Como puede apreciarse, estamos en presencia de una regulación ampliamente detallada de la materia fiscal, que podría tener características aun excesivas, puede señalarse a título de ejemplo la regulación en cuanto al sistema de contabilidad simplificada, que no lo es tanto, y cuya normativa es ciertamente compleja, al punto de que de ocho requisitos de la contabilidad normal, cinco los debe reunir la contabilidad simplificada. La gravedad de esto es mayor si se toma en cuenta la escasa formación de la gran mayoría de los contribuyentes que se encuentran dentro de este régimen.

Código y Reglamento Fiscal de 1991 y 1992

El texto legislativo continúa sin cambios, presentándose únicamente reformas en el reglamento en 1991 que se mantienen en 1992, en particular en el régimen de contabilidad simplificada, la cual pasa a reunir las siguientes características:

- a) El régimen comprenderá solamente el libro foliado de ingresos, egresos y registro de inversiones y deducciones.
- b) Este libro debe reunir los siguientes requisitos:
 - i. Identificar cada operación o acto con la documentación comprobatoria que se le relaciona.

- ii. Identificar las inversiones realizadas y relacionarlas con la documentación comprobatoria.- Las anteriores corresponden al texto de las fracciones I y II del artículo 26 reglamentario.
- c) Se establece una contabilidad aún más simplificada para lo que pasa a denominarse en el artículo 32-A del reglamento la "contabilidad en el régimen simplificado". Esta consiste en un cuaderno de entradas y salidas y registro de bienes y deudas, el cual deberá estar foliado y empastado. Esta contabilidad deberá satisfacer así mismo los siguientes requisitos:
- i. Identificar cada operación, acto o actividad relacionándolos con la documentación comprobatoria.
 - ii. Identificar los bienes y deudas relacionándolos con la documentación comprobatoria.
- d) Así mismo, los denominados contribuyentes pequeños, sujetos al régimen simplificado del Impuesto sobre la renta, cuando han obtenido en el anterior año calendario ingresos por 200 millones de pesos, en lugar del sistema del literal anterior, de acuerdo al artículo 32-B, podrán llevar, previo aviso en los términos del artículo 32-C del Reglamento, una contabilidad que contenga los siguientes requisitos:
- i. Llevarán el cuaderno simplificado del sistema anterior, en el cual registrarán las entradas y salidas.
 - ii. Deben separar el monto del IVA a su cargo, producto de las entradas diarias por ingresos propios, y las demás entradas se podrán registrar globalmente una vez al mes.
 - iii. Se deben registrar por separado las salidas en las cuales se ha trasladado el IVA, diariamente, pudiendo registrarse de forma global, cada mes, aquellas que no reúnan este carácter.

- iv. Efectuarán un control de inventario y existencias anualmente, en el mes de diciembre.
- v. Formularán una relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, con el correspondiente avalúo.

A grandes rasgos este es el contenido del Reglamento del Código Fiscal actual, en la materia que examinamos.

Código y Reglamento Fiscal de 1993

Sin que se presenten cambios notables respecto de los dos años anteriores, antes bien, en lo que podríamos denominar como una actitud de consecuencia lógica y sistemática con el proceso que hemos venido describiendo, en este año tenemos que operan algunos cambios significativos, fundamentalmente en cuanto al Reglamento citado:

- a) Se introduce un cambio en el artículo 28 del Reglamento, en cuanto a que aquellos contribuyentes que empleen los sistemas mecánicos o electrónicos deberán empastar y foliar las hojas que componen los libros mayor y diario, pudiendo hacerse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio y con la opción de grabar dicha información en discos ópticos o cualquier otro medio autorizado por la Secretaría.
- b) Se introduce un cambio en el artículo 32-A del Reglamento en el sentido de que las personas físicas sujetas al régimen simplificado establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta podrán llevar un sistema de registro electrónico, tal y como se dispone en este reglamento y que ya ha sido expuesto en este ensayo, con lo cual no quedan obligados a llevar el cuaderno a que se refiere este artículo, siempre y cuando el sistema de registro

- electrónico reúna los requisitos establecidos en las fracciones I y II del mismo.
- c) Se realizan derogaciones de disposiciones, ya comentadas, dentro del mismo esquema que hemos definido en las autoridades fiscales, tales como los artículos 32-B, 32-C —lo cual es consecuente con la desaparición de los contribuyentes en pequeño—; 36, 38 Bis, 39 —siendo esto tal vez perjudicial para algunos contribuyentes y en alguna medida poco práctico, pues regulaba algunas formas alternativas de comprobación de adquisiciones, lo que ciertamente beneficiaba a algunos contribuyentes.
 - d) Se reduce el requisito de presentación de solicitud para llevar la contabilidad en lugar distinto al domicilio fiscal, a una disposición genérica: deberá hacerse ante la autoridad administradora correspondiente a su domicilio fiscal, tal y como dispone el artículo 34.
 - e) Se ha reformado el artículo 35, simplificando el trámite de registro de asientos en libros particulares, cuando los libros contables han sido retenidos por la autoridad fiscal, estableciendo que deben asentarse en libros nuevos, no haciéndose nuevos asientos en los libros que en su momento devuelva la autoridad. En síntesis, deberá continuarse el registro de operaciones en estos nuevos libros.

Comentarios finales

Un examen de esta materia en los términos en que lo hemos realizado nos ha permitido señalar los principales componentes de las tres "épocas" que es posible distinguir en el desarrollo de la normativa sobre la contabilidad en nuestro país:

- a) Época primera, de la teneduría, de escasa regulación, liberal si se quiere.

- b) Epoca segunda, de la contabilidad en sentido estricto, o de regulación media.
- c) Epoca tercera, o de hiperregulación, o regulación extrema.

El conocer estos tres "momentos" nos permite ver, con gran claridad, que nos hemos movido de un extremo a otro, sin que el paso por el punto medio fuera otra cosa que el puente que nos traslada de un extremo liberal a un extremo de estrecha regulación. Esto tiene dos aspectos que es conveniente resaltar:

- Ninguno de los extremos es bueno o deseable, ni en términos generales, respecto de cualquier actividad humana, y tampoco lo es respecto de las normas jurídicas.
- Se ha desperdiciado la oportunidad que presentó el paso por una posición intermedia, que para el efecto sería deseable.

Esto requiere su comentario. La situación inicial adolecía de regulaciones necesarias, era necesario ciertamente complementarla, a fin de que la normativa jurídica estuviera a la altura de los tiempos, por lo cual muchas de las reformas iniciales eran deseables, tal y como se ha expresado líneas atrás. Sin embargo, hemos caído en una regulación excesiva, ciertamente con alto volumen de normas jurídicas, que conforman una verdadera maraña normativa, que no puede ni remotamente ser comprendida por el lego, a quien debería ir dirigida la norma, y a veces ni siquiera por el técnico o perito en la materia.

El empleo de términos tales como "simplificado" o "simplificada", no pasa de ser un término que no se traduce en una realidad jurídica palpable; antes bien, el régimen simplificado—como se ha expresado líneas atrás—, cada vez menos le hace honor a su nombre. Entre otras razones, esto se presenta por una serie de actitudes, tales como la de reformar continuamente

la ley y el reglamento, que no es en la actualidad más que un conjunto de parches puestos en diversos momentos y con diversas motivaciones —muchas veces disímiles—, lo que se traduce en la práctica en la existencia de cuerpos de normas que no poseen una verdadera consistencia como tales, ni la necesaria interrelación, y que no encajan de la manera adecuada en la totalidad de sus elementos. Hay una hipertrofia normativa, que no es sino un fenómeno realmente enfermizo. Por otra parte, se presentan este y otros fenómenos de contenido, precisamente por falta de técnica legislativa en las reformas planteadas y aprobadas, la cual encuentra sus orígenes, en lograr determinados objetivos de alto perfil técnico, muchas veces de carácter macro- económico, en razones extrajurídicas, que no han sido suficientemente maduras al momento de implementarlas en normas jurídicas.

En síntesis, si se quiere que esto cambie, como lo afirman los responsables de la política y normativa fiscal, y que el cumplimiento de las normas jurídicas sea una realidad cotidiana, éstas deben simplificarse, sobre todo en una materia como ésta, que debe estar al alcance de todos los contribuyentes. Esto sería legislación preventiva y no simplemente represiva.



*Secreto,
comunicación
y exhibición
de la contabilidad*

- *Secreto de la contabilidad*
- *La exposición de la contabilidad*
- *Publicidad de la contabilidad: casos particulares*
- *Comentarios finales*

La contabilidad en sus manifestaciones mercantiles propias, es fuente permanente de información y su recurso a ella, motivo de controversia. En este sentido, es importante tomar en consideración que no es todo aquel que quiera, el que la puede ver, ni esto es propio de su naturaleza.

En este orden de ideas va enfocado el presente ensayo, pues no se trata aquí, en materia tan compleja y delicada, de establecer la regla general del secreto, sino que ésta, necesariamente, debe tener sus matices. De aquí la importancia que asume la posibilidad de solicitar su exhibición, tanto como su publicidad.

Secreto de la contabilidad

Como bien lo expone el maestro Garrigues,¹ el informe contable que va llevando el comerciante "está destinado en primera línea a informar a él sobre la marcha de su patrimonio", por lo que, siendo el primer destinatario él mismo, es evidente que contendrá en algún momento información que a nadie más que a él le va a interesar, y lo que es más, contendrá información

1 Garrigues, Joaquín. *Tratado de derecho mercantil*, Madrid, 1967, p. 1364.

que por su contenido mismo podría serle perjudicial el que fuera conocida por otros comerciantes.

De esto se desprende, como lo ha dicho el maestro Lorenzo Benito,² que " la contabilidad ha de ponerse a disposición de los que en ella tengan interés, aunque adoptando todas las precauciones necesarias para que no quede perjudicado el de su dueño".

Lo anterior, que es el secreto de la contabilidad, ha encontrado las más diversas justificaciones doctrinales, sea como un derecho inherente a la propiedad privada del comerciante, entre cuyos sostenedores podemos citar al maestro Rodríguez Rodríguez y al mismo Lorenzo Benito antes citado,³ sea como un derecho público, tal y como lo sostienen Vitorio Salandra, González Huebra, Vicente y Gella y Alfredo Rocco.⁴ Sin embargo, es claro que el derecho al secreto, como lo expone con gran claridad el maestro Rodríguez Rodríguez,⁵ encuentra su justificación en el principio general de derecho de que nadie está obligado a probar en su contra. Sin embargo, no creo que sólo lo encuentre en este principio, sino que también lo encuentra en otras circunstancias de carácter más real, más pragmáticas, como lo son el hecho mismo de que su contenido es muy particular y éste, en manos de un competidor, constituiría un desequilibrio en la competencia en una economía de mercado como lo es la actual, el cual se traduciría inobjetablemente en una competencia desleal palpable.

Ahora bien, este derecho al secreto de la contabilidad no siempre se encuentra regulado de manera expresa por las legislaciones mercantiles, sino que algunas veces lo es de manera implícita. En nuestra legislación lo fue de manera expresa en el Código de Comercio de 1884, que en su artículo 74 decía:

2 Cit. por Gertz Manero, Federico. *Derecho contable mexicano*, Porrúa, México, 1987, p. 162.

3 Rodríguez Rodríguez, Joaquín. *op. cit.*, t. I, p. 238. En cuanto al maestro Lorenzo Benito ver nota 2 de este capítulo.

4 Gertz, *op. cit.*, p. 162-163.

5 Rodríguez Rodríguez, J. *op. cit.*, p. 238.

"Los tenedores de libros tienen la obligación de guardar secreto sobre el contenido de sus partidas". En la actualidad podemos señalar que se encuentra de manera implícita en el texto del artículo 42 del Código de Comercio. ¿Por qué no continuar señalándolo expresamente?

Un caso ya no referido directamente con la contabilidad en sentido estricto, sino con una manifestación de ella y con su consecuente secreto, se encuentra en el artículo 69 del Código Fiscal Federal, el cual establece que el personal hacendario que interviene en la aplicación de las normas tributarias debe "guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación", con las excepciones que esa misma disposición señala. Es claro que las declaraciones e informes a la Secretaría de Hacienda son manifestación directa de la contabilidad de los contribuyentes, de ahí que hasta ellos se extienda el secreto que envuelve a la contabilidad en estricto sentido, o bien, objetivamente considerada.

La exposición de la contabilidad

Consideraciones generales

Es un hecho de carácter histórico, tal y como se ha expuesto en otro ensayo, que el vínculo fundamental entre el derecho y la contabilidad tuvo lugar cuando ésta se constituye en medio probatorio en el derecho; obviamente para probar hechos financieros vinculados al patrimonio de un sujeto dado, aquél que lleva la contabilidad.

Ahora bien, es necesario relacionar esta materia con el tema ya analizado del secreto contable, a fin de determinar cual sería la articulación en las relaciones entre uno y otro.

Es claro que el secreto contable, tal y como lo hemos analizado, debe existir. Sin embargo, ¿hasta qué punto, con qué matices? Estas son preguntas de necesaria respuesta.

Se trata, a grandes rasgos, de que el derecho tutele los intereses y derechos de quien lleva la contabilidad, sin por ello privar al derecho de un medio de prueba idóneo para los hechos financieros que en ella se hacen constar, motivo por el cual deberá adoptar una serie de precauciones necesarias.

De un análisis histórico de las legislaciones que han tutelado la exposición de la contabilidad, Gertz⁶ ha extraído las siguientes conclusiones en este campo:

- I. Es una obligación o facultad legislativa a cargo de aquellos constreñidos a llevar contabilidad.
- II. Debe existir un interés jurídico que sirva de sustrato necesario a la intervención judicial.
- III. Puede desahogarse siguiendo lo prescrito por el derecho procesal o estableciendo normas particulares en el derecho sustantivo.
- IV. De conformidad con la tradición jurídica es posible reconocer tres enfoques normativos:
 - a) El germánico: reconoce la obligación de mostrar la contabilidad a cargo de quien es su autor, delegando el desahogo de la misma al derecho procesal.
 - b) El francés: reconoce esta obligación a cargo de quien lleva la contabilidad, estableciendo en tal sentido dos figuras autónomas:
 - i. La comunicación, la cual se encuentra reservada a casos particulares determinados por la norma;
 - ii. La presentación: se desahoga de acuerdo con las normas del derecho procesal.

6 Gertz, *op. cit.*, pp. 171-172.

- c) La Española: reconoce esta obligación a cargo de quien la lleva, estableciendo a tal efecto dos figuras:
- i. La comunicación, reservada a tres casos particulares, y
 - ii. La exhibición, establecida en el derecho sustantivo y que da origen a normas particulares que regulan su desahogo.

En este orden de ideas, tenemos que la legislación nacional ha seguido el sistema español, tal y como veremos a continuación.

Comunicación

Esta es una institución judicial que se relaciona estrechamente con: 1. La obligación de llevar la contabilidad; 2. La reserva o secreto de su contenido, y 3. La obligación de mostrarla cuando se presentan determinadas condiciones establecidas por la ley.

En este sentido el artículo 43 del Código de Comercio establece cuatro casos en los que ésta debe presentarse:

- I. Sucesión universal.
- II. Quiebra.
- III. Liquidación de la compañía.
- IV. Dirección o gestión comercial por cuenta de otro.

En cuanto al primer caso, es clara la importancia de la contabilidad, ya que es de explorado derecho que con la muerte el patrimonio no se altera, sino que cambia de titular, el cual requiere para su efectividad de un conocimiento financiero del mismo, en el cual la contabilidad presenta características comprobatorias únicas.

En cuanto se refiere a la quiebra, es claro que la información total del patrimonio es indispensable para determinar si éste realmente se encuentra en capacidad o no de satisfacer las

deudas que le agobian, lo cual puede ser demostrado con un medio idóneo como es la contabilidad. Sin embargo, creemos, junto con el maestro Rodríguez Rodríguez,⁷ que se debe tener en consideración que siendo la suspensión de pagos una institución similar a la quiebra cabría aquí la posibilidad de una interpretación analógica.

Idéntica a la anterior es la circunstancia en que se encuentra el patrimonio sometido al proceso de liquidación, pues sólo teniendo a la vista el historial contable de éste se puede ajustar la cuenta del mismo, que es lo que constituye en alto grado la liquidación.

En cuanto a la cuarta figura, la dirección o gestión comercial por cuenta de otro, es una forma de expresar, en términos generales, la relación que tiene su origen en el mandato mercantil. Se ha señalado, por diversos autores,⁸ que al final del mismo es justo que se puedan pedir cuentas al mandatario y que de ahí la lógica de esta disposición.⁹ En este sentido debemos ser claros en cuanto a que las cuentas en este negocio, empleando su nombre mercantil: la comisión —ver en este sentido el artículo 273 del Código de Comercio—, pueden ya de por sí ser solicitadas, pues, tal y como lo establece el artículo 298, el comisionista debe rendir, *en relación con sus libros*, una cuenta completa y justificada de su cumplimiento. Sin embargo, sostengo que no sólo se refiere al caso de la comisión, sino que este incluye en cierto grado el caso del factor. En este orden de ideas, tenemos que el texto del artículo 43 antes referido se refiere a la *dirección por cuenta de otro*, y el artículo 309 del Código de Comercio expresa, respecto de los factores: " Se reputarán factores los que tengan la *dirección* de alguna empresa o establecimiento fabril o comercial, o estén autorizados para contratar respecto a todos los negocios concernientes a dichos establecimientos o empresas, *por cuenta y en nombre de los*

7 Rodríguez Rodríguez, *op. cit.*, p. 239.

8 Gertz, *op. cit.*, p. 176.

9 En este sentido puede verse a Clemente Soto Alvarez, *Prontuario de Derecho Mercantil*, Limusa, México, 1987, p. 73.

propietarios de los mismos ...". Es claro que el factor encuadra entre los sujetos que quedarían obligados a exponer sus contabilidades particulares en orden a lo que dispone el artículo 43 referido, pues él mismo *dirige un negocio en nombre y por cuenta de otro*.

Ha establecido el maestro Felipe de J. Tena,¹⁰ respecto a estos cuatro casos, lo siguiente: "Y por cuanto a la procedencia de la comunicación en los cuatro casos referidos, dos razones la justifican de manera satisfactoria: la imposibilidad de definir sin un completo conocimiento de toda la negociación del comerciante y de todo el movimiento de sus operaciones la situación jurídica de los interesados, y, sobre todo, un derecho común que tienen todos estos sobre los bienes de la negociación y, por consiguiente, sobre sus libros".

En este sentido yo diría que habría que hacer un único comentario a la tesis planteada por el maestro Tena, sobre todo en cuanto a la segunda razón, en el sentido de que el derecho común no es ni puede ser de propiedad, sino que estamos hablando de un derecho común al conocimiento del contenido en aquello que les atañe a los interesados, lo cual es muy diferente, sobre todo desde el punto de vista sustantivo.

Ahora bien, visto lo anterior debemos señalar que surge una duda lógica: ¿estamos en este caso ante una enumeración limitativa —*numerus clausus*— o bien una enumeración puramente ejemplificativa, susceptible de ser ampliada —*numerus apertus*—? En este sentido es claro, como lo expone en su momento el maestro Felipe de J. Tena,¹¹ que existen otros casos que incluso modifican lo dispuesto por esta norma. Es el caso, como se verá más adelante, del derecho de los socios a examinar la contabilidad de la sociedad en todo momento y no sólo en caso de liquidación. En este sentido estoy perfectamente de acuerdo con el maestro Tena en el sentido de que este artículo debe ser analizado de manera integral, es decir, como parte

10 Tena, Felipe de J. *op. cit.*, p. 187.

11 *Ibidem.*, p. 186.

integrante de un cuerpo denominado Código de Comercio, compuesto por un conjunto de artículos interrelacionados en razón de la materia. Siendo esto así, es necesario integrar a un análisis del artículo 43 lo dispuesto por la fracción IV del artículo 1151 del mismo Código, el cual establece que uno de los medios preparatorios de juicio es precisamente la solicitud de los socios o comuneros al consocio o condueño que los tenga en su poder que muestre los documentos y cuentas de la sociedad. Esto en particular, porque en la práctica estamos tratando con una figura eminentemente procesal¹² como lo afirma el maestro Tena.

Exhibición

La institución de la exhibición se debe a la moderna legislación española mercantil, la cual en el Código de Comercio de don Pedro Sáenz de Andino¹³ la establece, así como sus modalidades.

Estas modalidades, determinadas por la legislación española, serán las que en la actualidad contemple el Código de Comercio de nuestro país, del que podemos extraer las siguientes características:

- I. La exhibición sólo podrá ser ordenada por el juez competente, que se encuentra conociendo la causa.
- II. Es una institución judicial, establecida por mandato legal.
- III. Se encuentra expresamente prohibida la actuación de oficio en este campo, cuando tenga por objeto determi-

12 Tena, *op. cit.*, p. 186.

13 Gertz, *op. cit.*, p. 177.

nar si se llevan o no libros por uno de los litigantes (artículo 42 del Código de Comercio).¹⁴

IV. La exhibición en consecuencia sólo puede acordarse en los dos siguientes casos:

- a) Cuando exista interés de parte.
- b) Cuando haya responsabilidad, en cuyo caso el juez puede actuar de oficio. (artículos 43 y 44 del Código de Comercio).¹⁵

V. Las partes sólo podrán pedir al juez la exhibición de la contabilidad de su contraparte y viceversa.

VI. Para solicitarla o actuar de oficio en su caso, debe haberse iniciado el procedimiento, lo que tácitamente excluye la posibilidad de que se pueda emplear esta institución en los medios preparatorios de juicio.¹⁶

VII. Tiene los siguientes requisitos de forma en cuanto a su evacuación se refiere:

- a) Se debe hacer en el domicilio del comerciante o en el lugar en que se encuentren los libros en cuestión; lo que excluye, y así lo hace constar de manera expresa la legislación mercantil, la posibilidad del secuestro de los documentos contables a fin de llevarlos ante el juez (artículos 44-45 del Código de Comercio).

14 Esto significa que la exhibición sólo podrá ordenarse a solicitud de parte, nunca por iniciativa del juez que tiene a su cargo la causa.

15 Hay cierta contradicción implícita entre la prohibición inicial a la actuación de oficio y la autorización que aquí se da.

16 Los medios preparatorios son instrumentos procesales mediante los cuales se establecen o determinan, en su caso, los fundamentos de una acción que se pretende establecer en un futuro inmediato.

- b) Se debe hacer en presencia del comerciante (artículo 44 del Código de Comercio).

VIII. En cuanto al fondo, debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Debe contraerse al punto o puntos controvertidos en la acción (artículo 44 del Código de Comercio).
- b) Se puede ampliar a elementos o cuentas conexas con la que es objeto principal de la acción cuando esto así se requiera (artículo 44 del Código de Comercio).

Análisis aparte merece la exhibición de los libros en la sociedad, en cuanto derecho de los socios de la misma. Este se encuentra contemplado, según los diversos tipos de sociedad, en el siguiente orden:

1. En la sociedad en nombre colectivo, de acuerdo a lo que dispone el artículo 47 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los socios no administradores tienen el derecho de examinar la contabilidad y los papeles de la compañía, así como hacer las reclamaciones que estimen pertinentes.
2. En la sociedad en comandita simple tenemos que por remisión expresa del artículo 57 es aplicable a la sociedad en comentario lo dispuesto en el artículo 47, con lo cual los socios poseen la facultad de examinar los libros y papeles contables de la sociedad.
3. En el caso de la sociedad de responsabilidad limitada, el artículo 73 de la Ley General de Sociedades Mercantiles se refiere concretamente al libro especial de control de socios, aportes y transmisión de las partes sociales; el cual podrá ser revisado por "cualquier persona que demuestre interés legítimo", con lo cual esta facultad se extiende más allá de los socios.

4. En cuanto a la sociedad anónima tenemos que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los informes contables y financieros que elaboren los administradores, de acuerdo a lo que dispone la misma ley, deben permanecer a disposición de los accionistas con quince días de anticipación a la asamblea general en que se discutirá el mismo, teniendo derecho a que se les entregue una copia del mismo.
5. Sobre la sociedad Cooperativa, la Ley de la materia dispone en su artículo 23, fracción IV en relación con el artículo 32, que los socios tienen derecho a la información y examen de los libros sociales.

Publicidad de la contabilidad: casos particulares

En este campo, la publicación de los resultados contables, vía balances o informes financieros, más que una excepción al secreto contable es una obligación de los entes sociales para con los socios y los terceros con los que tiene relaciones, los que poseen el innegable derecho a conocer el estado económico-financiero en que se encuentra la sociedad. Esta posición se encuentra acorde con la doctrina dominante en este campo.

En este orden de ideas, tenemos que el artículo 177 de la Ley General de Sociedades establece que 15 días después de la fecha en que la asamblea general de accionistas haya aprobado el balance contable deben publicarse los informes financieros que del mismo se derivan. Esta publicación se hará en el periódico oficial de la entidad donde tenga su domicilio la sociedad de que se trate, y en caso de tener oficinas o dependencias en varias entidades federativas, ésta se deberá realizar en el *Diario*

Oficial de la Federación, depositando copia autorizada en el Registro Público.

Mantilla Molina ha señalado respecto a esta disposición:¹⁷

Carece de sanción la norma que obliga a publicar y depositar el balance, tal vez por ello sea poco observada en la práctica; y se explica por la falta de interés de que se haga la publicación de todas aquellas sociedades anónimas, en que los accionistas forman un grupo reducido, que fácilmente conoce el balance sin necesidad de su publicación; ésta es necesaria, principalmente en las grandes sociedades anónimas, en las que, como es característico de este tipo social, existe un gran número de accionistas y los resultados sociales afectan a la economía colectiva.

Por su parte, el artículo 105 de la Ley General de Instituciones de Seguros establece la obligación de publicar los estados financieros a cargo de este tipo de instituciones, siguiendo en este sentido los lineamientos que establezca la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas; similar disposición se encuentra en la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, en su artículo 65, y la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, en su artículo 53, norma una disposición similar.

Comentarios finales

No es necesario señalar la importancia que posee la contabilidad, así como el secreto, la publicación y la exhibición de la misma, en orden a lo que a grandes rasgos se ha analizado.

Lo que se debe señalar enfáticamente es la escasa importancia que se le ha concedido a esta materia y la ausencia de necesarias sanciones, en muchos casos, ante el incumplimiento de normas como las que se han comentado en los párrafos que anteceden.

17 Mantilla Molina, Roberto. *Derecho mercantil*, Porrúa, México, 1953, p. 367.

Debo enfatizar que me refiero a sanciones que no surjan únicamente de las normas de derecho fiscal —normas que establecen sanciones concretas respecto a la contabilidad, su integración y en cierto caso su exhibición—, sino a normas de derecho mercantil concretamente, que dispongan de la autonomía sustantiva suficiente para el caso.

Aspectos doctrinales, legales y jurisprudenciales de la contabilidad como prueba de los actos de los comerciantes

- *Introducción*
- *La contabilidad y los libros de los comerciantes en el Código de Comercio*
- *La contabilidad como tipo específico de prueba en la doctrina jurídica*
- *Aspectos jurisprudenciales de la contabilidad como instrumento de prueba*
- *Comentarios finales*

Introducción

Los diversos aspectos que se analizarán en el presente ensayo constituyen uno de los elementos más interesantes de la contabilidad y los libros de los comerciantes, no siempre analizado con el detalle que merece, prueba de ello, la escasa jurisprudencia que se encuentra al respecto.

El análisis que a continuación se expone incluye diversos aspectos legislativos, doctrinales y jurisprudenciales de esta materia, que pueden de alguna manera conducirnos a una concepción un poco más acabada del valor probatorio de la contabilidad y los libros contables, su relación con la inspección de libros, en tanto prueba de inspección ocular, y, en general, de la integración de pruebas de hechos o actos de comercio con fundamento en estos elementos.

La contabilidad y los libros de los comerciantes en el Código de Comercio

Las diversas normas que regulan la contabilidad de los comerciantes en el Código de Comercio se encuentran en el Capítulo III del Título Segundo, del artículo 33 al 46, las cuales se pueden sintetizar en los siguientes términos:

- a) Existe la obligación a cargo del comerciante de llevar un sistema contable adecuado (art. 33).
- b) Los requisitos mínimos de este sistema contable serán los siguientes:
 - i. Que permita que se individualicen las operaciones y se relacionen con los documentos comprobatorios respectivos.
 - ii. Que permita relacionarlas con los balances generales y a estos con las operaciones mismas.
 - iii. Que permita la formación de estados financieros.
 - iv. Que permita enlazar los estados financieros con los balances generales y las operaciones individuales.
 - v. Con los sistemas de control interno para asegurar la eficiencia del mismo (art. 33).
- c) Se deberán llevar empastados y foliados los siguientes libros:
 - i. En el caso de personas físicas, el libro mayor.
 - ii. En el caso de personas morales, el libro mayor y el libro o libros de actas.

Esta encuadernación se podrá hacer a posteriori, en un máximo de tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Todo lo anterior sin perjuicio de las disposiciones fiscales en la materia (artículo 34 del Código de Comercio).¹

- d) El contenido del libro mayor según el artículo 35 deberá ser:
 - i. Anotación mínima una vez al mes de las cuentas contables, saldo final del periodo anterior, el total de los movimientos de cargo o crédito de cada cuenta en el periodo y su saldo final.

¹ Ver en este sentido el artículo 28 del Código Fiscal en relación con el artículo 26 y subsiguientes del Reglamento al Código citado.

- ii. Pueden llevarse mayores particulares por oficina, actividad o cualquier otra clasificación, pero siempre deberá existir un mayor general (art. 35).
- e) Los registros deben llevarse en idioma castellano (art. 37).
- f) Deben conservarse debidamente archivados los comprobantes de las operaciones, por un plazo mínimo de diez años (art. 38), así como los libros, registros y documentos del negocio, responsabilidad que se extiende a los herederos del comerciante (art. 46).
- g) La comprobación de que los comerciantes llevan un sistema contable de acuerdo con los requisitos antes expuestos no podrá hacerse de oficio por autoridad alguna (art. 42).
- h) No podrá tampoco decretarse a instancia de parte la comunicación, entrega o reconocimiento de la contabilidad de los comerciantes, sino en los siguientes casos:
 - i. Sucesión universal.
 - ii. Liquidación de compañía.
 - iii. Dirección o gestión comercial por cuenta de otro.
 - iv. Quiebra (art. 43).²

Fuera de los casos anteriores, esto sólo podrá realizarse a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto de que se trate (art. 44).

- i) El procedimiento del reconocimiento es el siguiente:
 - i. Se realizará en el lugar en que habitualmente se guarden o conserven los libros, registros o documentos, o en el que de común acuerdo fijen las partes.

² Ver en este sentido el ensayo anterior en esta misma obra, donde en alguna medida se desarrolla un poco más este tema.

- ii. Se hace en presencia del comerciante o de la persona a quien éste comisione.
- iii. Se debe limitar a los asuntos que tengan relación directa con la acción presentada.

A grandes rasgos, estos son los principales elementos de la regulación de la contabilidad de los comerciantes en el Código de Comercio. Como es posible apreciar, la legislación en este sentido no corresponde a la realidad presente, siendo más bien propia de un sistema mercantil un tanto primitivo, como podría ser el caso del existente en el momento en que se emite el Código de Comercio —1887, en pleno porfiriato—, lo cual constituye un resago legislativo imperdonable, que exige desde hace muchos años una adecuación, misma que a la fecha es urgente, y no sólo en este capítulo, sino en muy diversos capítulos de este Código.

La contabilidad como tipo específico de prueba en la doctrina jurídica

La contabilidad tiene necesariamente que asumir un papel probatorio en los litigios de los comerciantes, dado su contenido. Esta, como resumen histórico-contable, debe probar en favor o en contra del comerciante, según el caso, ya que la normativa que se ha reseñado no sólo establece la obligatoriedad de la misma, sino que constituye un conjunto de factores cuyas formalidades están determinadas por ley, los cuales deben ser claro reflejo de las actividades realizadas, su contenido, su valor, etcétera. Esto es así, al punto de que se ha considerado que uno de los destinos fundamentales del informe contable es servir de prueba jurídica en asuntos realcionados con información financiera.³ Sin embargo, entre los tratadistas el tema no ha estado exento de discusión, sobre todo en cuanto se refiere

3 Gertz Manero, *op. cit.*, p. 183.

al valor probatorio de los mismos, pudiendo señalarse diversas tesis que van desde aquéllas que señalan que la contabilidad trasluce toda la vida jurídica de la empresa, hasta aquellas que la niegan.⁴

Entre los que sostienen la primera tesis se encuentran Bayart y Rodríguez Robles. Este último sostiene:⁵ "La contabilidad refleja hechos jurídicos siempre y en todo caso; unos con un contenido patrimonial inmediato y otros con un contenido sólo de expectativa, que a lo mejor, incluso puede no llegar nunca a materializarse".⁶

En este orden de ideas, Michele Spinelli,⁷ cuando analiza las pruebas fuera de proceso, en las hipótesis legales que entran en la orientación sustancialística, determina que este puede ser el caso de los libros de comercio y libros sociales, en aquellas circunstancias en que la ley vincula la existencia y contenido de una operación al contenido de los libros donde se reseñan,⁸ sobre todo cuando de los mismos nace la acción ejecutiva de manera directa sin la mediación del proceso (en nuestro país este es el caso de los contadores o directores contables de bancos, empresas de seguros, en los cuales la certificación del contenido de sus registros contables, por ellos expedida, adquiere fuerza ejecutiva). Esto significa que de manera extraprocesal, los libros contables y sociales adquieren una fuerza *sui generis*, e inciden directamente en el proceso en un momento dado, incluso con existencia anterior al mismo.

Lo anterior, en virtud de una posición en el esquema temporal y en particular relacionado con el proceso. Sin embargo, nos encontramos con que los libros contables y sociales en

4 *Ibidem*, p. 185.

5 Gertz, *op. cit.*, p. 186.

6 En este sentido, podemos entender los hechos jurídicos como "todo fenómeno temporal importante para el derecho, sea evento o comportamiento, relevante o eficaz, causal o efectual". Víctor Pérez Vargas, *Los hechos jurídicos*, Editorial Juricentro, C.R., 1979, p. 22.

7 Spinelli, Michele, *Las pruebas civiles*, Ediciones jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1973, p. 122 y ss.

8 *Ibidem*, p. 134-5.

cuanto prueba, tienen por lo menos otra faceta que vale la pena considerar: la de posible confesión que los mismos implican, respecto de los actos reseñados, y que conforman su contenido. Spinelli⁹ considera que el caso de los libros contables o sociales es uno en el cual el documento adquiere las características de confesión, la cual ciertamente no se puede reservar exclusivamente para el momento procesal. Es decir, los libros contables y sociales adquieren lo que se puede denominar una eficacia confesoria: el comerciante cuyos actos se reflejan en ellos se asume, confiesa su existencia y contenido de acuerdo al contenido de estos. Panuccio, sin embargo, niega la naturaleza confesoria de los asientos contables, asignándoles un valor puramente formal.¹⁰

Sin embargo, independientemente de las diversas tesis que se han planteado, tenemos que existen, por parte de aquellos autores o sistemas que admiten el carácter y valor probatorio de la contabilidad, una serie de principios que se pueden sintetizar en los siguientes términos:

- a) Reconocer a la contabilidad como medio de prueba: este es el génesis mismo de esta materia y requisito *sine qua non* para que la contabilidad asuma su papel en el campo de las pruebas. En este orden de ideas, tenemos que los artículos 42 al 45 del Código de Comercio regulan el procedimiento mediante el cual la contabilidad puede constituirse en prueba dentro o fuera de los procesos judiciales, con lo cual se da por tácitamente aceptado este principio en nuestro sistema jurídico mercantil.
- b) Reconocer que la contabilidad como medio de prueba sólo se refiere a comerciantes y por actos de comercio: al incluirse en el título Segundo "De las obligaciones comunes a todos los que profesan el comercio", el Capítulo Tercero "De la contabilidad mercantil", en el

9 *Ibid.*, pp. 168-9.

10 Panuccio, *La naturaleza jurídica de los Registros Contables*, Nápoles, 1964, pp. 19 y ss.

Código de Comercio, tenemos que hay una admisión tácita de este principio, por cuanto el mismo establece que la obligación de llevar la contabilidad se refiere exclusivamente a los comerciantes. Sin embargo esto se ha transformado al introducirse la legislación fiscal, que establece la obligatoriedad de llevar un sistema contable para todos los contribuyentes, independientemente de si son o no comerciantes.¹¹

- c) Reconocer que los libros de comercio prueban en contra de quien los lleva, principio que a su vez es correlativo del que afirma que los libros pueden, eventualmente, probar a favor de quien los lleva. Este principio encuentra su fundamento en el principio general de derecho procesal, que establece que en documentos privados nadie puede constituir un título a su favor.¹²
- d) Reconocer que cuando los informes contables son ofrecidos como prueba, y a pesar de que los registros de ambas partes sean llevados conforme a derecho muestren contradicción, se tendrá que prescindir de este medio de prueba. Este es el caso de la contradicción de pruebas, para el cual establece que las pruebas contradictorias se excluyen mutuamente cuando son del mismo grado. Es importante observar que, en términos generales, una contradicción entre sistemas contables implicará necesariamente la posibilidad del error o el fraude contable en alguno de los dos sistemas, lo cual no necesariamente puede ser apreciado por el juez en el proceso; sin embargo, sería deseable, en este caso, que se solicitara la intervención del Ministerio Público al efecto de determinar la existencia o no de una acción delictiva.

11 En este sentido véanse los artículos 28 del Código Fiscal y 26 y subsiguientes del Reglamento al mismo.

12 Ver en este sentido los artículos 1241, 1242, 1243, 1244 y 1245 del Código de Comercio, así como el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en su relación con el 210 del mismo cuerpo legal.

Ahora bien, para concluir con este título tenemos que señalar que es imposible que la prueba documental contable por sí sola realice o satisfaga su función probatoria en proceso, en virtud de que es necesario que la misma se relacione cuando menos con otras dos pruebas: la inspección judicial y el peritaje. En el primer sentido, por ser una forma de comprobar la existencia y contenido de los mismos, por parte de la autoridad juzgadora, y por la otra, porque el perito es quien posee los conocimientos técnicos suficientes para interpretar el contenido de los documentos y libros contables.

Aspectos jurisprudenciales de la contabilidad como instrumento de prueba

Al pasar revista, como lo hemos hecho, a las principales disposiciones en materia contable en nuestro Código de Comercio, no podemos menos que sorprendernos por su limitado alcance y su escaso desarrollo. Esto hace que adquiera importancia cardinal la interpretación que puedan haber dado los tribunales a estas normas.

En primer término, tesis de 1925 y 1928, ya señalaban el principio vigente en derecho mercantil, al cual nos referimos con el literal c) de la sección anterior: prueban en contra del comerciante:

Contabilidad mercantil.- Si los libros del adversario están llevados con todas las formalidades legales, hacen prueba contra el colitigante. Beascoa Francisco, p. 453, Tomo XVII, Quinta Epoca, 1925.

Contabilidad mercantil.- Los libros de los comerciantes prueban en contra de ellos, sin admitirles prueba en contrario. Salmans, Levy B. Sent, de 25 de septiembre de 1928, Tomo XXIV, p. 279.

Esta tesis se traducirá con posterioridad en la jurisprudencia número 180 visible en el Apéndice de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917-1985, cuarta parte, página 539, y con posterioridad con el número 1118, visible en las páginas 1792-1793, del Apéndice de Jurisprudencia 1917-1988.

Mismo principio que vendrá a ser ratificado y en alguna medida ampliado en fecha reciente, como lo es la tesis aparecida en el Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1980, Tomo II, Tercera Sala, p. 50, la que al texto expresa:

Libros de contabilidad de los comerciantes. Su valor probatorio. Atento a lo establecido por el artículo 1295 del Código de Comercio, los libros de contabilidad de los comerciantes sólo hacen prueba plena contra ellos, sin admitir prueba en contrario, y excepcionalmente contra otros comerciantes en los casos que expresamente prevé dicho precepto, pero no contra las personas que no tienen la calidad de comerciante.

Como es evidente, esta última tesis plantea aún con más claridad el principio expuesto en el citado literal c), define claramente no sólo el valor de la prueba, sino la imposibilidad de su contradicción, reiterando así mismo el principio que se ha comentado, en el sentido de que esta disposición es aplicable únicamente a los comerciantes.

La jurisprudencia 1118 antes referida, por otra parte, presenta diversas tesis relacionadas que poseen importancia como parte del presente comentario:

1. *Libros de los comerciantes, su valor probatorio.* La fracción I del artículo 1295 del Código de Comercio señala como condición indispensable para graduar la fuerza probatoria de los libros de contabilidad de los comerciantes, que el adversario, al comerciante que presentó sus libros en juicio, haya aceptado ese medio de prueba, y entonces los asientos de tales libros

prueban para dicho adversario, tanto en lo que le son favorables como en lo que le perjudiquen. Quinta Época, Tomo LV, p. 1623. Sánchez Vda. de Fuentes María.

Esta tesis plantea una situación particular, en cuanto a la aceptación del medio de prueba por parte de los litigantes, lo que se traduce en el mutuo beneficio —y perjuicio mismo, si es el caso—, que se puede derivar del medio probatorio en comentario.

2. *Libros de los comerciantes. Su inspección.*— Si bien es verdad que el artículo 43 del Código Mercantil autoriza, tratándose de sucesiones, el reconocimiento de libros y documentos, también lo es que dicho reconocimiento sólo puede tener lugar como diligencia de inspección judicial, puesto que no existe precepto alguno que autorice la entrega o exhibición de una contabilidad en general y de los documentos concernientes a la misma, a una persona extraña, por más que ésta sea un perito, nombrado por un juez, y aun cuando los herederos en la sucesión del gerente y socio de la negociación requerida tengan iguales derechos que los que aquél tendría para enterarse y examinar la contabilidad, y no tratándose del ejercicio del precitado derecho, la inspección es improcedente, con tanta razón, cuando no se han cubierto las formalidades que para ese examen exige la ley, en garantía de terceros, en los litigios o acciones extrajudiciales de uno de los integrantes de la propia sociedad; por otra parte si ésta, por estimarse extraña al procedimiento, se opone a suministrar los libros como se le ordenó, los interesados en el mismo procedimiento están en aptitud de usar los medios preparatorios de juicio contra la sociedad, para lograr dicha exhibición, procedimiento en el que la misma sería oída. Quinta Época: Tomo LIII, p. 2760, Rodríguez y Tenores, succs.

Esta tesis es interesante porque plantea una serie de elementos de carácter operativo en materia de pruebas, referido a la contabilidad en tanto tal, como son los siguientes:

- a) Independientemente de que la contabilidad asume el carácter de prueba documental, debe ser examinada.
- b) Este examen debe darse siguiendo el procedimiento de inspección judicial¹³ que la propia ley determina, y no bajo la figura del peritaje.
- c) Lo anterior no sólo por mandamiento de ley, sino por el hecho de que la inspección judicial es la prueba que nos permite adquirir el conocimiento directo, por el sujeto idóneo para ello, de la contabilidad misma. La interpretación de su contenido es ya otro asunto, y éste si corresponde ciertamente a un perito, quien interpreta de acuerdo a sus conocimientos el contenido de ésta, pero no es el sujeto idóneo para inspeccionarla y hacerse conocedor, con fe pública, de su existencia, pues para ello existe el procedimiento de inspección judicial.

Comentarios finales

Como ha sido posible apreciar de una manera bastante somera, es difícil precisar un área definida en cuanto al valor probatorio de la contabilidad y su trascendencia jurisprudencial en nuestro país.

Lo anterior adquiere, sin embargo, cada vez mayor importancia, por cuanto, esta se ha ido trasladando del campo mercantil al fiscal, por razones obvias de carácter pragmático y propias de un sistema jurídico donde el derecho fiscal asume cada vez más un papel cardinal, en detrimento de normas de otro orden, como es el caso de este tipo de normas del Código de Comercio. Esto encuentra a su vez asidero en el hecho innegable de que el Código de Comercio se encuentra desfaza-

13 En este orden de ideas es importante señalar que la inspección judicial consiste en la participación del juez, quien se cerciora, aclara o fija hechos relativos a la contienda judicial, cuando éstos no requieren conocimientos técnicos especiales. En este sentido pueden verse los artículos 161 a 164 del Código de Procedimientos Civiles Federal.

do respecto del tiempo presente, no es posible considerar como eficaz un código que ya tiene más de un siglo de existencia.

Por último, el desarrollo de la materia fiscal no es motivo para que la legislación mercantil, y en concreto el Código, siga en el estado de inadecuación en que se encuentra. Es ya una necesidad de los tiempos presentes una reforma integral a la legislación de la materia.

*El dictamen de
contador público
autorizado:
un análisis desde
la perspectiva del
contador público*

- *Introducción*
- *El valor probatorio del dictamen de contador público autorizado*
- *El registro del contador público, sus características, sus requisitos: Primer requisito del dictamen*
- *La capacidad, profesionalismo, imparcialidad y libre criterio: Segundo requisito del dictamen*
- *El informe sobre la situación fiscal del contribuyente: Tercer requisito del informe*
- *Documentos y anexos que presentará el contribuyente*
- *Renuncia a la formulación del dictamen por parte del contador público y sustitución de éste*
- *Revisión del dictamen y solicitudes de información por las autoridades hacendarias*
- *Sanciones al contador público en relación con el dictamen de estados financieros*
- *Comentarios finales*

Introducción

Con las reformas al Código Fiscal Federal, vigentes desde 1991, así como las de la denominada miscelánea fiscal de 1993, tenemos que el Dictamen de Estados Financieros por Contador Público Autorizado asume un carácter y una importancia que en años anteriores no poseía y sobre todo un carácter de obligatoriedad que no sólo es inusitado e innovador, sino que se convierte, dada la forma en que se establece, en una figura discutible.

Siendo esto así, se hace necesario recapitular rápidamente las condiciones que debe reunir, por una parte el contador público para realizar tal dictamen, y por otra, algunas alternativas que en torno a esta figura se presentan en la legislación y el reglamento de la materia, que hacen particularmente interesante su normativa.

Este será un examen somero, sin pretender profundizar en extenso en la materia y con el afán de exponer un cuadro integral del tema en comentario.

El valor probatorio del dictamen de contador público autorizado

Es importante dejar establecido que de acuerdo al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación —en adelante el Código—,

se presume cierto el contenido del dictamen en referencia, salvo prueba en contrario, siempre y cuando cumpla con los requisitos previstos en el mismo Código.

En este orden de ideas tenemos, pues, que el dictamen goza de lo que, jurídicamente se denomina una presunción *iuris tantum*, es decir, una presunción de certeza y verdad, mientras no se presente prueba de igual o mayor valor que demuestre la falsedad de su contenido.

Es importante tener esto en consideración, pues si bien el sistema de Dictamen Financiero por Contador Público Autorizado otorga un alto grado de seguridad al contribuyente, en cuanto se refiere al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esta seguridad no es absoluta, pudiendo proceder la autoridad competente en materia fiscal a revisar el dictamen mismo, en orden a las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, y no sólo eso, puede, dado el caso, desvirtuar total o parcialmente su contenido mediante los medios de prueba convenientes.

El registro del contador público, sus características, sus requisitos: Primer requisito del dictamen

Al referirnos líneas atrás al valor de los dictámenes de contador público autorizado, señalamos que tenía el valor de una presunción *iuris tantum*, siempre y cuando reuniera los requisitos previstos por el Código, debiendo en consecuencia analizar el primero y fundamental de tales requisitos, como es el presente.

En este sentido, tenemos que el artículo 52 del Código, en su fracción primera, establece como primero de ellos el siguiente:

Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secreta-

ría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha constituido el *Registro de contadores públicos*, con el fin de proporcionar a quienes se inscriban en él, la autorización para emitir su opinión sobre los estados financieros de los contribuyentes. Al efecto tenemos que el mismo código en la fracción transcrita presenta los requisitos que debe reunir como de carácter previo o de "calidad":

- a) Mexicano por nacimiento.
- b) Con título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública.
- c) Incorporado a un Colegio de Contadores reconocido por esta Secretaría.

Reunidos estos tres requisitos el contador debe presentar la solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los documentos que señala el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación —en adelante el Reglamento—, y que al efecto son los siguientes:

- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- De la cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- De la constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, con una antigüedad no superior a dos meses respecto de la fecha de presentación.

A ello se agrega un cuarto requisito consistente en la declaración hecha bajo protesta de decir verdad de que no se encuentra sometido a proceso o condenado por delito de carácter fiscal o delito intencional que amerite pena corporal.

Ahora bien, de la relación entre el artículo 31 del Código —que establece la obligación de presentar las solicitudes ante las autoridades fiscales en formas especiales aprobadas al efecto—, y la "Resolución que establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de carácter fiscal para el año 1991", publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el día 15 de marzo de 1991, tal solicitud se debe presentar en la forma que se encuentra en el anexo I de esta última, la cual deberá ser presentada por el contador público ante las autoridades competentes, por cuadruplicado, acompañando copia certificada de la siguiente documentación, tal y como lo señala la misma forma:

- Acta de nacimiento o carta de naturalización en su caso.
- Título profesional (anverso y reverso).
- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública (anverso y reverso).
- Constancia emitida por Colegio de Contadores Públicos, reconocido por la Secretaría de Educación Pública, que acredite su calidad de miembro activo expedida dentro de los dos meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

Es interesante comentar, respecto a estos requisitos, que la forma fiscal va más allá del Código en cuanto al segundo numeral antes citado, en virtud de que la ley de la materia no establece la obligatoriedad de la presentación del título profesional, requisito que en consecuencia podría perfectamente considerarse ilegal, dado que ni la norma reglamentaria, ni ninguna otra de menor rango puede establecer requisitos que vayan más allá de los establecidos por la norma legal —principio de reserva de ley—, como lo hacen las autoridades hacendarias en este caso concreto.

La capacidad, profesionalismo, imparcialidad y libre criterio: Segundo requisito del dictamen

La fracción segunda del artículo 52 antes referido establece:

Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

A) Sobre la imparcialidad y libre criterio

A este efecto tenemos que el artículo 53 del Reglamento desarrolla lo que expone la norma legal citada, desde la perspectiva de los posibles impedimentos originados en el hecho de no reunir los requisitos de imparcialidad e independencia; en términos que podemos resumir estableciendo que existen tres tipos de impedimentos particulares y uno genérico, tal y como se enumera a continuación:

I. Genérico

El dispuesto en la fracción VII del artículo reglamentario, en el sentido de que será impedimento todo vínculo no especificado en las fracciones anteriores, entre el contador y el contribuyente que coarte su independencia e imparcialidad de criterio.

II. Particulares

- a) En virtud del parentesco o afinidad : refiriéndose en este caso a:
- Cónyuge.
 - Parientes por consanguinidad en línea recta sin limitación de grado o transversal hasta el cuarto grado.
 - Parentesco civil en línea recta sin limitación de grado o transversal hasta el cuarto grado.
 - Parentesco por afinidad dentro del segundo grado.

Estos, entre el contador público y :

- El propietario de la empresa.
- El socio principal de la empresa.
- Un director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.¹

b) En virtud del puesto o cargo que se desempeñe o se haya desempeñado:

En este campo son tres las fracciones que presentan impedimentos de este orden:

- La fracción II señala que constituye impedimento para actuar en el campo de este estudio, el que el contador público sea o haya sido, en el ejercicio fiscal a dictaminar:
 - Director.
 - Miembro del consejo de administración.
 - Administrador.
 - Empleado del contribuyente, empresa afiliada o subsidiaria o vinculada económica o administrativamente a él.

En este sentido la misma fracción aclara que el haber desempeñado el cargo de Comisario de la sociedad no es por sí solo, impedimento para efectuar el dictamen en comentario.

Es importante, así mismo, enfatizar que este impedimento se refiere al desempeño de estos cargos en el ejercicio fiscal sometido a dictamen, no constituyendo, en consecuencia, impedimento alguno el haberlo desempeñado en ejercicio anterior o posterior.

- El ser agente o corredor de bolsa en ejercicio, tal y como dispone al efecto el artículo citado en su fracción V.

1 Conviene aclarar que parentesco por consanguinidad es el existente entre personas que descienden de un mismo progenitor; el parentesco civil es el que surge entre el adoptante y el adoptado y el parentesco por afinidad es el que se presenta entre el marido y los parientes de la mujer o entre ésta y los parientes del marido. De Pina, Rafael, *Diccionario de derecho*, Porrúa, México, 1978, p. 297.

- Ser funcionario o empleado del:
 - Gobierno Federal.
 - De las entidades Federativas coordinadas en materia de contribuciones federales.²
 - De un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.³

c) En virtud de una relación económica o de negocios:

En este sentido las fracciones III y IV señalan que quien tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine alguna injerencia o vínculo económico con los negocios del contribuyente que impida mantener su independencia e imparcialidad, o quien reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de la auditoría, o bien que su emolumento por el dictamen dependa del resultado de éste se encuentra impedido para actuar como contador público dictaminador de los estados financieros del contribuyente en cuestión.

B) Sobre la capacidad

En este campo tenemos que el artículo 52 del Reglamento dispone en su fracción I, que la capacidad se demuestra mediante la vigencia de su registro y la ausencia de impedimentos: El

2 Se refiere en este caso a los diversos estados integrantes de la Federación que han suscrito un convenio de coordinación fiscal con la Federación, de acuerdo a la Ley de la materia.

3 Este último extremo merece comentario en el sentido de que no abarca esto la totalidad de los entes descentralizados, sino que se limita a aquellos que tienen el carácter de entes parafiscales, a los que el reglamento con escasa técnica jurídica se refiere con el concepto de "competentes para determinar contribuciones". Y es que es claro que se refiere a entes parafiscales, si entendemos por ellos a los entes cuyas recaudaciones reúnen los tres caracteres que señala muy atinadamente el maestro De la Garza:

a) Prestaciones obligatorias.

b) No se trata de ninguno de los cuatro tipos de tributos establecidos por el artículo 2 del Código.

c) Están establecidos a su favor, en tanto organismos públicos descentralizados. De la Garza, *op. cit.*, pp. 368-369.

contador público es capaz de dictaminar cuando su registro se encuentra al día y no existe impedimento alguno para que ejerza su actividad profesional específica.

C) Sobre el profesionalismo

En cuanto a este requisito tenemos que el artículo 52 reglamentario, en su fracción II, dispone los siguientes elementos como parte del requisito de profesionalidad que debe reunir el contador público dictaminante:

- Que la planeación del trabajo y la supervisión del mismo, permita allegarse los elementos de juicio suficientes para que el contador elabore el dictamen.
- El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente permita al contador la determinación tanto del alcance como de la naturaleza misma de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.
- Que los elementos probatorios e información referida en estados financieros y en las notas relativas sean suficientes, a la vez que razonables, para que permitan su adecuada interpretación.

Establece la misma norma, en el artículo citado, que pueden presentarse excepciones a lo anterior, mismas que el contador público deberá mencionar, tanto como sus efectos en los estados financieros.

El informe sobre la situación fiscal del contribuyente: Tercer requisito del informe

Dispone la fracción tercera del artículo 52 del Código que el tercer requisito que debe reunir el dictamen financiero es un informe que se debe elaborar conjuntamente con el dictamen,

cuyo contenido será la situación fiscal del contribuyente, en el que se consignen, con el formalismo de la protesta de decir verdad, los datos que disponga el Reglamento, el cual en su artículo 54 señala que este informe se integrará de la siguiente manera:

- a) Se debe declarar bajo protesta de decir verdad, en atención a la fracción I del artículo en comentario:
 - i. Que se emite el informe en apego a las normas legales y reglamentarias pertinentes (al efecto el artículo 52 del Código y el 54 del Reglamento).
 - ii. Que este informe se hace en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría y a los estados financieros del contribuyente.

- b) Se declarará que dentro de las pruebas selectivas, llevadas a cabo en orden a los procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente respecto al periodo auditado, debiendo señalarse si se observó omisión alguna o no y, en caso afirmativo, hacerlo constar expresamente.

- c) Que se verificó el cálculo y entero de:
 - i. Contribuciones federales que se causen en el ejercicio.
 - ii. Las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al IMSS, debiendo manifestar cualquier diferencia o pago omitido.

- d) Se manifestará haber examinado las siguientes partidas:
 - i. La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del ISR.
 - ii. La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efecto de las contribuciones causadas en el ejercicio.

- iii. La conciliación de registro contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del IVA.
- e) Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio en examen.
- f) Se manifestará haber revisado la determinación y pago de la participación en las utilidades de los trabajadores.
- g) Se manifestará haber revisado los saldos de las cuentas señaladas en el inciso a), fracción VI del artículo 50 del Reglamento.
- h) Si el contribuyente es responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero, debe hacerse mención de ello, debiendo indicarse, si es el caso, que no hubo retención.
- i) Se revisarán los resultados por fluctuación cambiaria.
- j) Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.
- k) El contador público debe señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como firmar el informe.

El contenido altamente técnico y minucioso de este informe hace que él mismo adquiera en extensión y valor sustantivo una importancia casi paritaria con el dictamen de estados financieros mismo, del cual se supone o sugiere, en cierto momento, que es un anexo.

Documentos y anexos que presentará el contribuyente

El contribuyente que presenta dictamen de estados financieros, en orden a lo que establece el artículo 50 del Reglamento, debe presentar a las autoridades hacendarias los siguientes documentos:

- a) Carta de presentación del dictamen: señalando sus generales hace la presentación del dictamen y los documentos que acompaña al mismo.
- b) El dictamen del contador público, de sus estados financieros, de acuerdo a las normas que al efecto haya establecido su propio Colegio en orden a lo que establece el artículo 51, fracción I.
- c) Los siguientes estados financieros que sirvieron de fundamento al contador para su dictamen:
 - i. Estado de posición financiera.⁴
 - ii. Estado de resultados.⁵
 - iii. Estado de variaciones en el capital contable.⁶
 - iv. Estado de cambios en la situación financiera con base en efectivo.

Estos dictámenes deben ir suscritos por el contribuyente, así como presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, en orden a lo que dispone al efecto el artículo 51, fracción II.

- d) El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.

4 Este es un estado financiero que informa acerca de la situación financiera de un contribuyente en términos de activos, pasivos y capital en una fecha determinada.

5 Refleja los resultados de la actividad económica financiera en un periodo dado.

6 Refleja las variaciones en el capital social y las reservas en un periodo dado.

- e) Los siguientes anexos a los estados financieros:
- i. Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y cualesquiera otros.
 - ii. Relación de las contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, ello bajo protesta de decir verdad.
 - iii. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efecto del impuesto sobre la renta.
 - iv. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta, IVA y, en su caso, del impuesto especial sobre producción y servicios.
 - v. Relación de las contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo del contribuyente como tal o como retenedor.
 - vi. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

De acuerdo a lo que establece el artículo 51, fracción III, estos anexos deben reunir las siguientes características:

- a) El número 1. anterior, debe referirse a los dos últimos ejercicios anteriores.
- b) El enumerado con el 2. anterior, debe reunir una serie de requisitos, tal y como se señalan en el artículo 51, fracción III referido, entre los cuales conviene resaltar las diversas menciones específicas según el tipo de impuesto de que se trate.
- c) En cuanto a la conciliación entre el resultado contable y el fiscal, para efecto de impuesto sobre la renta, la misma ley, en el artículo referido, establece cinco aspectos particulares que deben resaltarse:

- i. Ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.
- ii. De ingresos contables y deducciones que se restan;
- iii. Pérdida en la enajenación de acciones si esto se llevó a cabo.
- iv. Determinación de la pérdida fiscal pendiente de disminuir la utilidad fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.
- v. Determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores.

Estos extremos no son la totalidad de los mismos, siendo el artículo amplísimo y exagerado en su detalle. La enumeración anterior ha sido más bien ejemplificativa e ilustrativa.

Estos anexos, con sus requisitos en particular, son de tal complejidad que aun cuando la ley disponga que se encuentran a cargo del contribuyente, consideramos que esta norma es de imposible cumplimiento para la generalidad de los contribuyentes, quedando a cargo de los mismos contadores públicos, quienes elaboran el dictamen. Así se ha dado en la práctica.

Renuncia a la formulación del dictamen por parte del contador público y sustitución de éste

A) Del contador público

Es claro, a la luz de lo que disponen los artículos 46 y 48 del Reglamento, que el contador público se encuentra en la obligación de formular el dictamen de los estados financieros del contribuyente, una vez que se haya presentado el aviso correspondiente ante las autoridades competentes.

Ahora bien, el artículo 48 del Reglamento señala las siguientes causales por las cuales el contador público puede ser sustituido en la formulación del dictamen en comentario:

- Incapacidad física.
- Impedimento legal.

Ante cualquiera de estas causales, el aviso de sustitución debe efectuarse antes de que concluya el plazo para la presentación del dictamen, en cuyo caso, a solicitud del contribuyente, se podrá autorizar su presentación en el octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal que será dictaminado.

Por otra parte, existe la posibilidad de que el contador público renuncie a la formulación del dictamen por causas que no sean las dos anteriores, en cuyo caso debe dar un aviso debidamente motivado, en un plazo no mayor a los tres meses posteriores a la fecha en que se presentó el aviso en que se le nombraba para elaborar dicho dictamen.

B) Renuncia del contribuyente a la formulación del dictamen y sustitución del contador público

Está prevista la posibilidad de que el contribuyente renuncie a la formulación de un dictamen de estados financieros, en el artículo 48 del Reglamento, para lo cual debe presentar un aviso debidamente motivado.

En cuanto a la sustitución del contador, ésta también puede llevarla a cabo el contribuyente, previa presentación del aviso, debidamente motivado, ante las autoridades competentes.

En ambos casos los avisos deben presentarse en un plazo no mayor a tres meses, contados a partir del momento en que se presentó el aviso de dictamen de estados financieros y nombramiento del contador responsable del mismo, tal y como al efecto lo establece el artículo 46 del Reglamento.

Revisión del dictamen y solicitudes de información por las autoridades hacendarias

Una vez presentado el dictamen, las autoridades pueden requerir información y documentos, tanto al contador público como al contribuyente, e incluso a terceros, todo ello con la finalidad evidente tanto de comprobar la exactitud de la información que contiene, como para verificar posibles deficiencias e incluso subsanarlas en un afán de poseer el conocimiento fidedigno en cuanto a la exacta situación del contribuyente.

A) Información que se puede solicitar al contador

En este campo, el artículo 55 del Reglamento dispone que al contador se le puede solicitar:

- Cualquier información que de acuerdo a la ley o el reglamento debieran incluirse en los estados financieros dictaminados.
- Exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado.
- La información que se considere necesaria para que la autoridad hacendaria se pueda cerciorar del cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente.
- Exhibición de los sistemas y registros contables, así como de los documentos comprobatorios originales, cuando se considere necesario.

La solicitud al contador la deben hacer las autoridades hacendarias por escrito y con copia al contribuyente.

B) Información que puede solicitarse al contribuyente

En este mismo orden de ideas, al contribuyente se le puede solicitar, por parte de las autoridades hacendarias y de acuerdo

a lo que establece el artículo 55, fracción II, cuando no la ha aportado el contador público:

- La información que se considere necesaria para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- Los sistemas y registros contables y documentación original en aquellos casos en que se lo considere necesario.

Tres son los requisitos que debe reunir esta solicitud de información al contribuyente:

- Que no haya sido proporcionada por el contador público.
- Por escrito.
- Con copia al contador público.

C) Información que se puede solicitar a terceros

De acuerdo al mismo artículo en orden a su fracción III, a los terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios se les puede solicitar la información que se considere necesaria para verificar la veracidad de la información contenida en el dictamen.

Sanciones al contador público en relación con el dictamen de estados financieros

Dadas las características de las labores que debe desarrollar el contador público en este tipo de dictámenes, no está fuera de lugar el que existan disposiciones que sancionan acciones u omisiones a cargo del contador, que vayan en perjuicio de los intereses del contribuyente y de Hacienda. En este sentido podemos determinar las siguientes como las principales sanciones que establecen la ley y el reglamento en este campo:

A) Sanciones derivadas del incumplimiento de alguno de los tres requisitos del dictamen financiero, establecidos por el artículo 52 del Código:

El párrafo final del artículo 52 establece dos posibles sanciones, según varían las circunstancias, para el contador público, en relación con los tres requisitos anteriormente analizados:

- i. Suspensión de hasta por tres años de su registro, cuando incumpla alguna de las disposiciones de ese artículo.
- ii. Cancelación definitiva del Registro en los casos en que el contador hubiere reincidido en esta falta o hubiera participado en un delito fiscal.
- iii. El literal c) de la fracción I del artículo 57 del Reglamento dispone la suspensión del registro hasta por tres años, en los casos en que el contador elabore un dictamen en contravención a lo dispuesto en el artículo 52 en comentario y demás artículos relativos del Reglamento.

B) Sanciones de otro orden:

El artículo 57 del Reglamento dispone diversos casos de suspensión y cancelación del Registro del Contador Público, entre los cuales se pueden enumerar:

- i. Suspensión: en los siguientes casos:
 1. Cuando el contador público acumule tres amonestaciones: estas amonestaciones consisten en llamadas de atención llevadas a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los siguientes casos:
 - Presentación incompleta de los documentos e informes a que se refieren los artículos 50, 51 y 54 del Reglamento y, 126 y 172 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - Cuando no cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes en

los términos del artículo 55, fracción I del Reglamento.

En el caso de acumular el número dicho de amonestaciones, la suspensión puede ser de hasta por un año.

2. Cuando el contador público no formule el dictamen, debiendo hacerlo, es decir: sin haberse excusado para ello, no lo formula.

En este caso la suspensión puede ser hasta por dos años.

- ii. Cancelación: La cancelación definitiva del Registro procede en los siguientes casos:

1. Cuando el contador reincide en la violación de las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. En este sentido el mismo reglamento aclara que emplea el concepto de reincidencia en el sentido de que el contador público acumule tres suspensiones.

2. Cuando el contador público ha participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

Comentarios finales

Creo que ha sido posible percibir, con meridiana claridad, la enorme responsabilidad del contador público al dictaminar estados financieros de los contribuyentes. Si la responsabilidad del contador público es ya de por sí grande y seria, en el caso del dictamen referido se ve realmente aumentada en proporciones gigantescas.

Si se ha querido hacer énfasis en algunos aspectos que entrañan una responsabilidad muy seria para el contador público, ha sido con el afán de dar un marco completo de esta figura. A esta perspectiva, se ha relacionado la enorme dificultad de elaborar algunos de los requisitos y documentos anexos del dictamen, sobre todo por cuanto, como lo analizamos, en algunos casos se atribuye la responsabilidad de la elaboración o presentación de documentos o anexos, al contribuyente, cuando la realidad es que corren a cargo del contador público.

Por último, sin entrar en los aspectos de derecho penal tributario, se ha planteado un esbozo de lo que considero son las más importantes sanciones derivadas de acciones u omisiones indebidas en materia del dictamen examinado.

Al concluir, podemos tener una idea bastante razonable del dictamen examinado, desde la perspectiva del contador público, que era lo que al efecto nos interesaba. Siendo claro que cada quien se formará su propio criterio al final de este ensayo, no he querido dejar de señalar algunos aspectos que me han parecido de interés:

- Existe una especie de desacuerdo intrínseco en las normas que regulan este dictamen, en cuanto a que se sanciona duramente al contador, se le exige un enorme volúmen de documentos, requisitos técnicos, protestas de decir verdad, etcétera; todo ello para un dictamen que en última instancia no tiene fe pública real, sino que admite pruebas en contrario de todo orden y, lo que es más, no obliga a las autoridades fiscales. La pregunta que surge en este caso es si no sería posible, en este caso, contemplar una opción de fe pública del orden de la que posee el notario.
- El sistema de respaldo del dictamen es excesivo en mi opinión, requiriéndose información que por sí sola se desprendería de los cuadros básicos de información que

se solicitan. Sería importante buscar una simplificación de los documentos y anexos del dictamen.

- Por último, las hipótesis establecidas para los casos de suspensión son particularmente interesantes, pues en ellas el ánimo —dolo, culpa, negligencia, impericia, error propio o de un tercero— no es tomado en cuenta, ni para agravar ni para atenuar la sanción, lo cual contradice la más seria teoría penal vigente. Es claro que esta motivación, este ánimo, tiene un impacto de tal envergadura que, ante ello, la autoridad no puede actuar imponiendo una misma sanción para el que actuó con dolo, que para el que cometió un simple error. Esto es algo sobre lo que vale la pena meditar.

Aún quedan pendientes análisis y enfoques de carácter técnico, tanto jurídico como contable, de este dictamen tan particular, esta no es sino una mínima contribución al mismo.

*Breves notas sobre
la responsabilidad
mercantil y fiscal de
los administradores,
gerentes y contadores
de las empresas en
el ejercicio de
sus funciones*

- *Introducción*
- *algunas delimitaciones conceptuales*
- *Sobre las obligaciones y responsabilidades de los contribuyentes*
- *La responsabilidad solidaria del director general, gerente general y administrador único en materia fiscal*
- *Los infractores en materia fiscal*
- *Síntesis general y concreción en infracciones y delitos relacionados con los administradores y gerentes*
- *Síntesis general y concreción en infracciones y delitos que le atañen al contador*
- *Comentarios finales*

Introducción

En esta materia se han llevado a cabo, en años recientes, cambios que no han sido del todo aceptados por algunos y que a su vez no han sido debida y suficientemente analizados por los especialistas. Trataremos de aportar algunos elementos a la discusión y análisis de este tema que permitan ahondar en la materia un poco más, a la vez que distinguir los alcances ciertos de los ficticios, convenientes e inconvenientes, constitucionales e inconstitucionales.

Si bien la materia del mismo no es exclusivamente propia del derecho contable, extendiéndose en general al derecho mercantil, no he querido dejar de lado este tema, ni estudiarlo de una manera limitada, ya que posee una importancia significativa analizado de manera integral, a la vez que este enfoque es de interés para el contador.

Algunas delimitaciones conceptuales

Una forma eficiente de irnos adentrando en esta materia es empezar por delimitar conceptualmente algunos elementos de cierta importancia y uso continuo en esta materia.

En este sentido veamos los siguientes:

- a) La empresa: en el orden fiscal debemos atenernos al concepto que expresa el artículo 16 del Código Fiscal, el

cual establece que tal es la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere el mismo, tales son: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, piscicultoras y silvícolas; de las cuales nos da el referido artículo su concepto.

- b) Sobre los gerentes o factores: el concepto de factores que nos da el Código de Comercio en sus artículos 309, 311, 313 y 315 asume importancia, ya que muchas veces lo que nosotros denominamos "gerente", es técnicamente un factor. En este orden de ideas, tenemos que el artículo 309 referido nos da el siguiente concepto de factor : "los que tengan la dirección de alguna empresa o establecimiento fabril o comercial, o están autorizados para contratar respecto a todos los negocios concernientes a dichos establecimientos o empresas, por cuenta y en nombre de los propietarios de los mismos"; desarrollándose en los artículos restantes las características ya expresadas en el anterior concepto de: dirección de la negociación, trabajo y contratación por cuenta de otro, contratación a nombre de otro, etcétera.

Esto adquiere importancia ya que la única referencia respecto a los gerentes que encontramos en la legislación mercantil ordinaria, se encuentra en la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el capítulo correspondiente a la sociedad anónima, en particular en los artículos 145, 146, 152 y 153. En éstos se establece el sistema de su nombramiento, se señala que dentro de la órbita de sus funciones poseen las más amplias facultades de representación y ejecución; debiendo prestar garantía para el ejercicio de sus funciones, la cual es requisito para la inscripción de su nombramiento en el Registro de Comercio.

A grandes rasgos esto es un vistazo de la normativa jurídica referida al gerente.

c) Sobre los Administradores: éstos, como órgano que son de la empresa legalmente constituida, encuentran claras referencias en la Ley General de Sociedades Mercantiles, dentro de los capítulos que cada una de las sociedades posee. En este orden de ideas tenemos que respecto de la sociedad en nombre colectivo y la sociedad en comandita simple, los artículos 41 a 45 de esta ley establecen algunas regulaciones al respecto; en cuanto a la sociedad de responsabilidad limitada tenemos que los artículos 74 y 75 desarrollan algunas regulaciones sobre ellos, y los artículos 142, 152, 153, 158, III y 159 establecen algunas normativas en torno a estos en la sociedad anónima. De todas estas normas es posible señalar tanto algunos aspectos comunes como elementos cardinales, tales como:

- i. En algunas sociedades tienen facultades limitadas en materia de enajenaciones (art. 41 citado).
- ii. La facultad de dar poderes se encuentra presente en casi todas las sociedades (arts. 42, 149 y 150 citados).
- iii. Si son varios, las decisiones se toman por mayoría (arts. 45, 75 y 143 citados).
- iv. Deben otorgar garantía respecto de sus actuaciones cuando menos en un caso (arts. 152 y 153).
- v. Responsabilidad ante la sociedad por sus actos (arts. 76, 157, 158, 159, 160, 161, 162), siendo solidaria en el caso de la sociedad anónima en una serie de casos enumerados en el artículo 158, del que conviene extraer la fracción III: es la responsabilidad por el empleo de los sistemas de contabilidad, control, registro y archivo de información delimitados legalmente. Evidentemente esto tiene importancia por cuanto estos son el corazón de la materia fiscal a la que nos avocaremos más adelante.

Delimitados estos conceptos básicos, pasaremos a algunos aspectos que nos permitan ya ir profundizando un poco en esta materia.

Sobre las obligaciones y responsabilidades de los contribuyentes

El título II, Capítulo único, del Código Fiscal, establece los derechos y obligaciones de los contribuyentes, los que en caso de ser incumplidos, violados u omitidos pueden dar origen a diversos grados de responsabilidad.

A pesar de una muy escasa sistematización en ese título, podemos resumir las obligaciones a cargo del contribuyente de una forma muy genérica:

- a) La presentación oportuna y formal de las declaraciones para el pago de contribuciones (art. 20 *in fine*, 31, 32).
- b) El pago en tiempo y forma de las contribuciones que le corresponden de manera directa (art. 20, 21).
- c) El enterar las contribuciones que por disposición legal está obligado a retener (art. 6, 22 y 23).
- d) Registrarse ante el Registro Federal de Contribuyentes (art. 27).
- e) Llevar la contabilidad de sus negocios de acuerdo a las disposiciones legales en la materia (art. 28), y conservar los documentos comprobatorios durante el plazo legal (art. 30).
- f) Expedir comprobantes por las actividades que realicen (art. 29).
- g) Proporcionar información a las autoridades fiscales cuando estas lo soliciten (art. 30-A).
- h) Emplear las formas oficiales en solicitudes, declaraciones o avisos, cuando así se requiera (art. 31).

- i) Cuando estén obligados a ello, presentar sus estados financieros debidamente dictaminados por contador público autorizado (arts. 32-A y 52).

La violación directa o indirecta de estas obligaciones se traduce claramente en que el contribuyente puede ser responsable de infracciones o delitos fiscales, como veremos más adelante.

La responsabilidad solidaria del director general, gerente general y administrador único en materia fiscal

El artículo 26 en su fracción III establece que los directores generales, gerentes generales y administradores únicos son responsables solidarios con las sociedades mercantiles —es decir, hay una responsabilidad solidaria con el obligado directo o por hecho propio, como es la sociedad misma— del orden que sean:

- a) Por las contribuciones causadas.
- b) Por las contribuciones no retenidas.
- c) Por las que se debieron pagar.
- d) Por las que se debieron enterar.

Cuando estas obligaciones hayan estado a cargo de las sociedades, durante su gestión; responsabilidad que deberá cubrir el monto del crédito fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la sociedad que dirigen o dirigieron; cuando se incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- i. No se inscriba la sociedad en el R.F.C.
- ii. Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente
- iii. No lleve la contabilidad, la oculte o la destruya.

Esto en alguna medida es el desarrollo lógico de lo establecido en los artículos 76 y 158 citados en el numeral trasanterior y, en particular, hay una correspondencia directa entre la fracción III del artículo 158 de la Ley General de Sociedades, antes citado, y el numeral iii. anterior.

En síntesis, estamos ante una responsabilidad mercantil y que correspondía fundamentalmente a las relaciones empresa-administrador, que se proyecta al ámbito fiscal de una manera no exenta de lógica.

Los infractores en materia fiscal

Analizado lo anterior tenemos que el Código Fiscal Federal determina dos tipos diferentes de infractores, según se trate de *infracciones fiscales* o *delitos fiscales*. En este sentido, tenemos que el artículo 71 delimita los responsables por las infracciones que se cometan, de la siguiente manera:

- a) Las personas que realicen los supuestos que en el Título IV, Capítulo I, se tipifican como infracciones.
- b) Las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales.
- c) Si fueren varios, cada uno pagará el total de la multa.

De lo anterior es importante señalar que, respecto a la figura expuesta bajo el literal b. anterior, se podría dar el caso de la responsabilidad por una obligación incumplida, sin que la misma haya sido tipificada como infracción, lo cual estaría violando el principio de tipicidad, propio de la materia penal, establecido en el artículo 14 constitucional, y que se expresa con el adagio forense: *nullum crime, nulla poena, sine previa lege penale*; materia ésta que la jurisprudencia ya ha dicho, tiene vigencia en el derecho penal fiscal (R.T.F., mayo de 1938. Resolución del Pleno de mayo 16, exs. 3374/937 y 23446/937, p. 1885).

En cuanto a la responsabilidad por delitos fiscales, tenemos que el artículo 95 del mismo Código establece que son responsables por estos:

- a) Quienes concierten la realización del delito. En este caso el acuerdo para la realización del delito no tiene necesariamente que desembocar en su realización, por lo cual podríamos estar aquí en la figura de la tentativa, la que es regulada a su vez por el artículo 98 del Código, el cual la establece de la siguiente forma:
 - i. Cuando se de un principio de ejecución.
 - ii. Cuando se realicen los actos encaminados a producirlo —actos preparatorios, tal y como se los denomina en derecho penal—. Lo anterior, siempre que en estos dos casos la interrupción que impide su consumación se deba a causas ajenas a la voluntad del actor, de quien quiere su realización. Establece este mismo artículo que la tentativa no será punible si no constituyen los actos preparatorios un delito en sí mismos, y por lo demás:
 - el autor desista de la ejecución del hecho delictivo, o
 - el autor impida su consumación.
- b) Quienes realicen la conducta o el hecho descritos por la ley. Este es el caso de la verificación material del hecho tipificado.
- c) Quienes cometan conjuntamente el delito. Estamos aquí en el caso de la coautoría, es decir, el acuerdo entre dos o más para cometer un delito.
- d) Quienes se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo. Tenemos acá el caso del autor intelectual del delito, que se sirve de otro para la verificación del mismo en su parte material.

- e) Quienes induzcan dolosamente a otro a cometerlo. Este es otro caso de autoría intelectual, en que sin recibir necesariamente un beneficio por ello, pero con pleno conocimiento de lo delictivo del acto —en este caso el dolo penal no es sino la voluntad consciente de cometer un acto que se sabe es delictivo—, induce a otro a actuar delictivamente.
- f) Quienes ayuden dolosamente a otro para su comisión. Estamos acá ante la figura de la complicidad, es decir ante la persona que no siendo el autor del delito coopera a su comisión, siendo en este caso un tipo de complicidad calificada, en cuanto que se exige el dolo en la misma, es decir, el conocimiento de que la actividad a cuya realización se coadyuva es delictiva.
- g) Quienes auxiliien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. Este es un caso de encubrimiento, el cual es regulado de manera expresa por el artículo 96 del mismo Código, en orden a los siguientes elementos:
- i. No existe acuerdo previo.
 - ii. No se ha participado en la comisión del delito.
 - iii. Después de la ejecución realiza cualquiera de los siguientes actos:
 - Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito, a sabiendas de que provenía de éste o deba presumir que tal era su origen, o ayude a otro para tales fines.
 - Ayude, en cualquier forma, al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de esta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito, o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo. Señala el mismo artículo que el

encubrimiento antes descrito se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Síntesis general y concreción en infracciones y delitos relacionados con los administradores y gerentes

Ya se ha examinado lo que conceptualmente se puede deducir respecto al administrador y al gerente (ver p. 112 b y c), sobre la responsabilidad solidaria en materia mercantil y fiscal que les atañe por sus actuaciones (ver p. 111) de acuerdo al artículo 26, III del Código Fiscal en esta materia. Así mismo, se han estudiado algunos casos de responsabilidad por la comisión de delitos en materia fiscal, de los cuales se pueden extraer como eventualmente vinculados con la actividad del gerente y del administrador los siguientes:

- a) La concertación de delitos (5, I anterior).
- b) La autoría intelectual (5, IV antes referido).
- c) La inducción dolosa a la comisión del delito: (5, V según se analizó).
- d) La ayuda dolosa a la comisión de un delito (5, VI anterior).
- e) El encubrimiento del delito (5, VII, 2. trasanterior).

Concluido esto, tenemos que en materia de infracciones el Código Fiscal de la Federación señala ya de manera concreta lo siguiente:

- a) Se considera agravante en esta materia de acuerdo al artículo 75 del citado Código, el omitir enterar contribuciones retenidas, a lo cual las sanciones aplicables se encuentran establecidas en el artículo 76 de este mismo cuerpo. Esto tiene una relación estrecha con la respon-

sabilidad solidaria del administrador o gerente, establecida en el artículo 26 fracción III antes referido.

- b) Se establece en el artículo 79 fracción II como infracción, el no solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, a nombre de un tercero, señalándose las sanciones respectivas en el artículo 80. Este es el caso del gerente o administrador que debiendo dar de alta en el R.F.C. a la empresa que dirige o administra, no lo hace.
- c) Por último, es importante señalar que el gerente o administrador es responsable solidario de las infracciones relacionadas con el sistema contable (ver p. 111, c), y en consecuencia le atañen las infracciones que se establecen en esta materia en el artículo 83 del Código Fiscal.

En materia de delitos tenemos que se encuentran relacionados con la actividad del gerente o administrador los siguientes:

- a) En los delitos asimilados a la defraudación fiscal, de acuerdo al artículo 109, en su fracción II, la omisión de enterar dentro del plazo las contribuciones retenidas.
- b) En el artículo 110, en su fracción I, en los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, aquel en que se omita la inscripción de un tercero, por más de un año.

En general, como se ha señalado líneas atrás, el gerente o administrador puede ser infractor de normas fiscales, bajo las figuras analizadas de la coautoría, encubrimiento, inducción, ayuda dolosa, etcétera; siendo los casos anteriores delitos e infracciones que le atañen directamente, lo que no obsta para que en delitos cuya responsabilidad primaria le corresponde al contribuyente, el administrador o gerente participe en orden a las figuras antes dichas.

Síntesis general y concreción en infracciones y delitos que le atañen al contador

En primer término, tenemos que existe la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo a las normas jurídicas en la materia, tal y como se analizó con anterioridad (ver p. 108 y 109, literales e, g, h, i); así como diversos casos de responsabilidad por la comisión de delitos, de los cuales pueden tener relación con las actividades del contador las siguientes figuras:

- a) Concertación del delito (ver p. 111, a); este es el caso de un contador que se ponga de acuerdo con su cliente para llevar a efecto una acción que, causando un beneficio a su cliente, constituya un delito.
- b) Autoría intelectual (ver p. 111, d); podría presentarse ese caso cuando el contador establece un sistema de registro contable delictivo, a efecto de que los empleados de su cliente lo lleven a la práctica.
- c) Inducción dolosa (ver p. 112, e); este podría ser el caso del contador que induce al cliente a desarrollar una actividad, llevar un sistema de registro contable, con pleno conocimiento de que el mismo es delictivo.
- d) Ayuda dolosa (ver p. 112, f); que podría ser el caso de un contador que por medio de sus actividades profesionales ayuda a su cliente en actos o acciones que son claramente delictivas, desde el punto de vista fiscal, y lo conoce.
- e) Encubrimiento (ver p. 112, g); aquí se trata del contador que con argumentos y sistemas indebidos encubre o trata de disimular actividades delictivas de su cliente. Ahora bien, en materia de infracciones, en primer lugar nos interesan los agravantes establecidos en el artículo 75 del Código Fiscal Federal, fracción II, literales a, c, e y f los cuales al efecto señalan:
 - i. El uso de documentos falsos o la constancia de operaciones inexistentes.

- ii. Llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- iii. Se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- iv. Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos legales. Como es evidente, estos son agravantes donde la participación del contador es fundamental, sobre todo de orden intelectual, por lo cual podría presentarse tanto la autoría intelectual como el encubrimiento y la complicidad, según se esbozaron líneas atrás.

En cuanto a casos de infracciones concretas, relacionadas con este mismo campo, tenemos los diversos casos esbozados por el artículo 83 del citado Código, con sus respectivas sanciones en el artículo 84, en que se pueden dar casos de infracciones en que el contador sea responsable o corresponsable. De éstas es interesante señalar las siguientes:

- a) En la fracción II del artículo 83 se establece como infracción el no llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes. En este caso podríamos estar hablando de una posible complicidad del contador, hasta concertación, ayuda dolosa o, aún más, autoría intelectual. En igual circunstancia se encuentran los otros elementos establecidos en esa misma fracción, los cuales son: no cumplir con las obligaciones en materia de valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, de acuerdo a las leyes fiscales.
- b) En la fracción III del mismo artículo se señala como infracción el llevar la contabilidad en forma distinta a lo que establecen las normas legales en la materia, lo cual nos podría conducir ciertamente a posible responsabilidad del contador por autoría intelectual, complicidad e incluso ayuda dolosa.

- c) El mismo artículo, en su fracción IV, señala como infracción el no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos, inexactos o fuera de plazo. Este es el caso de la autoría intelectual, la ayuda dolosa o el encubrimiento.

Este mismo fenómeno —de la participación o coparticipación del contador en los delitos de orden fiscal— se presenta con las diversas figuras delictivas del artículo 111 del Código Fiscal Federal, de las cuales interesa comentar las siguientes:

- i. La fracción II de ese artículo establece que existe sanción de tres meses a tres años de prisión a quien registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos. En este caso, en particular, el contador puede asumir una responsabilidad por ayuda dolosa, encubrimiento, autoría intelectual y hasta concertación delictiva, tal y como se desprende de su mismo contenido.
- ii. En la fracción III de este mismo artículo tenemos que el ocultamiento, destrucción o alteración total o parcial de los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa o comprobatoria, merece la misma pena, y en este campo la participación responsable del contador podría darse dentro de los mismos extremos que la fracción anterior.

Comentarios finales

Ha sido evidente, a través de este análisis, que la responsabilidad de los administradores, gerentes y contadores por infracciones a las leyes fiscales es una realidad con la que se debe actuar desde hace ya cierto tiempo, y que no es sino ahora que toma un cierto

auge, el cual es importante que se enfoque dentro de la integridad y ética del ejercicio de la profesión, y no generando un insano complejo de persecución.

Ahora bien, creo que también es importante señalar el escaso desarrollo teórico, crítico e incluso jurisprudencial que han tenido las reformas que en lo fundamental hemos comentado. Es necesario hacerlo, si se quiere desentrañar el verdadero alcance de estas normas, la intención del legislador y, sobre todo, la articulación de las mismas con el ordenamiento jurídico fiscal integralmente considerado.

*Comentarios
generales sobre
los delitos de
defraudación fiscal
y asimilados*

- *Introducción*
- *Análisis del contenido del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación*
- *El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y la asimilación a la defraudación fiscal*
- *La evasión y la elusión fiscal. La responsabilidad del contribuyente y del contador*
- *Comentarios finales*

Introducción

El contenido del derecho penal tributario cada vez se desarrolla con más amplitud y, desgraciadamente, no siempre con la técnica que precisa. Y es esta forma particular de desarrollo lo que ha llevado a que se hagan cada vez más necesarios los comentarios y análisis sobre la materia, mismos que, al menos en el caso presente, tienen por objeto despertar inquietudes que en algún momento contribuyan al desarrollo técnico y eficaz de esta rama del derecho tributario.

En este sentido he seleccionado este tipo particular de delitos, por la relación tan particular que los mismos poseen con la actividad del contador, así como por el enorme riesgo que presenta, para éste, la irregular "tipificación" que le han dado las autoridades hacendarias.

Es claro que a la luz del mismo muchos contadores harán un examen de sus actividades dentro de una nueva óptica muy particular, y ése es nuestro deseo, que no sólo actúen de una forma más cuidadosa, sino que sean más críticos respecto del contenido de normas tributarias como las que examinaremos.

Análisis del contenido del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación —en adelante C.F.F.—, se legisla sobre el delito de defraudación fiscal. En este delito es importante remitirse al art. 386 del Código Penal Federal, en el cual se regula el delito de fraude, donde se pueden delimitar los siguientes elementos del tipo:

- a) Engaño.
- b) Obtención de un lucro.

Ahora bien, esto presenta cierto contraste con el delito de defraudación fiscal establecido en el citado artículo 108. De su texto se pueden extraer los siguientes elementos:

- El causante engaña al fisco (véase el elemento a) anterior), o se aprovecha de sus errores (con esto salimos del cuadro típico establecido para el fraude en el Código Penal Federal).
- A través de la conducta anterior se obtiene un no pago total o parcial de contribuciones.
- Desde el punto de vista del fisco hay un perjuicio.
- Desde el punto de vista del contribuyente hay un beneficio indebido.

En alguna medida los elementos citados van más allá de la figura típica del artículo 386 referido.

De estos mismos elementos, los señalados 2., 3. y 4. configuran en realidad un solo elemento, desde el punto de vista patrimonial.

Es importante señalar así mismo que es la autoridad fiscal la que califica:

- a) la conducta como engañosa, y
- b) el que esa conducta traiga aparejado un beneficio para el contribuyente que la realiza: el fisco aquí se constituye en juez y parte.

Como es posible percibir, no es ésta la forma ideal de tipificar un delito, ni mucho menos de considerar su valoración o la de sus elementos determinantes. En este sentido, ha sido evidente, en este caso como en otros, la falta de técnica jurídica de las autoridades fiscales.

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y la asimilación a la defraudación fiscal

El artículo 109, por su parte, establece la asimilación al delito de defraudación fiscal en cinco hipótesis, en las cuales en estricto sentido no hay analogía, sino asimilación en razón de la pena. A través de un análisis pormenorizado del artículo 109 del Código Fiscal podemos deducir que no se trata en realidad de especies de la defraudación fiscal, sino que son figuras de suyo diferentes:

- a) De la fracción primera deducimos que ésta es la única que sí es asimilable al delito de defraudación, pues la declaración falsa de ingresos o de deducciones sí constituye una forma de engaño, característica típica de la figura en comentario.
- b) Ahora bien, es importante señalar que según algunas opiniones, la fracción II del artículo 109 no encuadra dentro del delito de defraudación fiscal. Esto se deduce en primer lugar por un elemento semántico, pues el delito de defraudación fiscal, por su propia naturaleza,

tiene como verbo de referencia "engañar", mientras que aquí se trata de una omisión, de un no entregar lo debido.

Esto hace que se asimile esta fracción más al abuso de confianza que al fraude, pues el no enterar en plazo las cantidades retenidas o recaudadas implica, por parte del retenedor, no necesariamente engaño, al que no se hace referencia en ningún momento en esta fracción, sino la retención indebida, por estar fuera de plazo, de aquellas cantidades que por imperativo legal éste retiene, en alguna medida, en sustitución del mismo fisco.

El delito de abuso de confianza se refiere, por su parte, a la actividad delictiva, mediante la cual una persona, en perjuicio de alguien, dispone para sí o para otra de cualquier cosa ajena, mueble, de la que le ha transmitido la simple tenencia (en este sentido es aconsejable consultar el artículo 382 del Código Penal para el D.F.). Esto la asimila más a la figura en comentario, que al mismo fraude, haciendo la salvedad de que podría haber alguna disimilitud en cuanto se refiere a la figura del sujeto pasivo en cada una de ellas, es decir, respecto a quien entrega la cosa; sin embargo creo que el símil es válido, o por lo menos es más válido que referirlo al fraude. En fin, lo que interesa resaltar es la inadecuada tipificación del delito por las autoridades fiscales.

- c) Respecto a la fracción III del artículo en comentario, tenemos que ésta se refiere a quien "se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal". Esto puede estar originado en una actitud fraudulenta o no, veamos:
- i. Si el subsidio o estímulo fiscal se obtiene mediante engaño, tal como entrega de información falsa al fisco, tenemos que la misma sí configura una forma de fraude,
 - ii. Si el subsidio o estímulo fiscal es obtenido mediante información fidedigna, sin engaño de ningún orden,

pero por una interpretación errada del contribuyente y del fisco, se considera que el primero puede recibir tal beneficio. En este caso entonces sí estaríamos en un error no provocado, no originado en un engaño, que crea derechos —derechos adquiridos en favor del contribuyente—, que no sólo no pueden ser calificados como delictivos, sino que deben ser legítimamente tutelados. En consecuencia, la descripción tan generalizada del tipo penal en esta fracción no sólo es poco feliz, sino que puede dar origen a conflictos innecesarios, derivados de derechos legítimamente adquiridos por el contribuyente.

- d) En la fracción IV de este mismo artículo tenemos otro caso en que no se atiende al tipo en comentario, dada su vaguedad, lo cual en realidad nos conduce a que el tipo se ha dejado sin enmarcar. Dejar un tipo sin enmarcar es establecer lo que se denomina un tipo abierto, entendiendo por estos los "tipos" en los que puede haber cualquier conducta. Para este caso, el ciudadano desconoce cuando su conducta es legal o ilegal, lo que podría conducirnos a establecer que cualquier conducta que se realice con perjuicio del fisco es delito.

Ahora bien, es claro, por otra parte, que en esta fracción lo que se tenía en mente por parte del fisco era fundamentalmente la planeación fiscal. Esta planeación, y siempre a efecto de comprender mejor el tipo, configura dos posibles conductas:

- i. Buscar reducir la carga fiscal basado en normas de la propia legislación tributaria: lícita. Esta es la elusión fiscal: búsqueda de la mejor alternativa que, dentro de la ley, pueda ser utilizada por el contribuyente, con la intención de minimizar la carga tributaria.
- ii. El que miente al fisco sobre ingresos o gastos para cubrir menos impuestos: delito. Por ejemplo: engaño,

aprovechamiento de errores del fisco, falsificación de documentos, etcétera. Aquí tenemos la evasión fiscal: el enfrentamiento del sujeto pasivo a los supuestos normativos que se estipulan en la ley y que al mismo tiempo se encuentran tipificados en las normas penales.

Aquí todo se centraría en lo que debemos entender por "indebido" y, en alguna medida, un análisis casuístico del *animus*, lo que en realidad podría ser considerado como un verdadero retroceso en materia penal.

Como ambas figuras las comentaremos más adelante, no desarrollaremos más al respecto, sino que pasaremos al análisis de la siguiente fracción.

- e) La fracción V del artículo en análisis es producto de la reforma fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 26 de diciembre de 1990, y establece:

Sean responsables por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo anterior.

El párrafo cuarto del artículo 108 del mismo cuerpo legal, a que nos remite esta fracción, dispone:

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Respecto a esta fracción cabe hacer los mismos comentarios que se han hecho líneas atrás respecto a la fracción II de este

artículo, pues estamos ante la omisión de una actividad que debe realizarse por imperativo legal; no ante un engaño manifiesto, como es el caso de la figura del fraude, según se ha comentado. Esta fracción, en consecuencia, se asimila más bien a la figura, bien desarrollada en la doctrina penal, de la desobediencia de los particulares a un mandato legal, aun cuando en nuestra legislación penal lo que se establece más bien es la desobediencia a un "mandato legítimo de autoridad competente".

Como puede desprenderse del análisis citado, no se está ante especies —las cinco fracciones del artículo 109 del Código Fiscal— de un género determinado —la defraudación fiscal establecida en el artículo 108 del mismo cuerpo legal—, sino ante una asimilación exclusivamente en cuanto a la pena impuesta en el artículo 108 multicitado.

Esto es importante no sólo para evitar malos entendidos que no tienen razón de ser, sino para realizar un análisis objetivo de las cinco figuras delictivas establecidas en el artículo 109 citado, en tanto figuras penales tributarias independientes.

La evasión y la elusión fiscal.

La responsabilidad del contribuyente y del contador

Se ha adelantado, líneas atrás, que por elusión fiscal se entiende la búsqueda de la mejor alternativa que dentro de la ley puede ser utilizada por el contribuyente, con la intención de minimizar la carga tributaria; mientras que la evasión fiscal constituye una actividad que obtiene el mismo resultado que la anterior, pero violatoria de las normas fiscales existentes, incurriendo en actividades tipificadas en las normas penales tributarias.

Esto tiene estrecha relación con los artículos 108 y 109 antes analizados, en especial atendiendo a lo que podemos señalar como conceptos cardinales de unas actividades de enor-

me importancia, no sólo respecto del contribuyente, sino de sus asesores, donde guarda especial importancia, en razón de la materia, la figura del contador. Tales son:

- a) En orden a lo establecido en el artículo 108, primer párrafo y el artículo 109 fracción IV; ¿qué debe entenderse por "beneficio indebido"?
- b) Ante la figura abierta establecida por el artículo 109 citado, en su fracción IV, de la cual ya adelantamos comentarios.
- c) Lo anterior relacionado con el artículo 95 del mismo cuerpo legal, que nos presenta como infractores a:
 - i. Quienes concierten la realización del delito.
 - ii. Quienes realicen la conducta o el hecho descritos por la ley.
 - iii. Cometan conjuntamente el delito.
 - iv. Se sirvan de otra persona, como instrumento para ejecutarlo.
 - v. Induzcan dolosamente a cometerlo.
 - vi. Ayuden dolosamente a otro a cometerlo.
 - vii. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

De ello desprendemos que, de acuerdo a las fracciones I, III, IV, V, VI y VII es posible, y así lo ha sido ya, considerar, por parte de las autoridades fiscales, como infractor al asesor contable del contribuyente.

Estos tres elementos de análisis me llevan a hacer los siguientes comentarios:

Primero: La enumeración del artículo anterior abarca lo que en derecho penal se denomina "responsables" (en este sentido puede verse el artículo 13 del Código Penal Federal y el artículo

11 del Código Penal de nuestro Estado), lo que significa que se está ante una enumeración que abarca a:

- autores directos (fracciones I a III anteriores);
- autores indirectos, tales como instigadores, coadyuvantes o cómplices (fracciones V a VII);
- co-autores (fracción III anterior), y
- autores intelectuales (fracción IV anterior).

Segundo: de lo anterior se deduce con gran claridad que un contador puede ser infractor o responsable en derecho penal fiscal o tributario cuando sus actividades, directa o indirectamente, violen las normas fiscales, pues se puede considerar que las mismas pueden:

- constituir violación expresa de las obligaciones que en lo profesional le impone la legislación de la materia;
- constituir violación de normas fiscales cuando dolosamente (intencionalmente y con conocimiento de causa) incurre en las mismas al asesorar a un contribuyente, proponiendo a éste de manera expresa esta violación;
- constituir violación de normas fiscales cuando dolosamente (con la intención de lograr para el contribuyente o para ambos, un beneficio) acepte participar en actividades violatorias de este tipo de normas, a propuesta del contribuyente;
- presten ayuda al contribuyente que ha incurrido en violación de normas fiscales, a fin de que la misma sea minimizada o no sea descubierta, según acuerdo anterior a la actividad propiamente delictiva;
- de acuerdo al artículo 96 del mismo cuerpo puede, así mismo, ser encubridor de delitos fiscales, ante lo dispuesto por la fracción II de este, que al texto expresa:

Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I. ...

II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

Esto, en consecuencia, es algo que debe ser observado con particular atención por el contador en el ejercicio de su profesión.

Tercero: La imposibilidad en que nos sitúa el concepto " beneficio indebido " empleado en la fracción cuarta del artículo 109 del Código Fiscal, de manejar un concepto claro en el que se encuentren definidos todos sus extremos, nos conduce a la posibilidad de que un caso de elusión fiscal (actividad legítima) sea considerado como de evasión fiscal (actividad ilícita) con la consiguiente responsabilidad para contribuyente y contador.

Esto conduce necesariamente a que tendremos que atenernos a la interpretación casuística —caso por caso, según se presente— de estas disposiciones, con el consiguiente perjuicio para contribuyentes y contadores derivado de la falta de seguridad jurídica: no existirá una regla específica y clara que le diga al contador cuándo su actuación es legítima elusión fiscal y cuándo es evasión fiscal, en una materia que se ha distinguido por lo delgada y refinada que es la frontera entre una y otra.

Comentarios finales

Creo que ha sido evidente la veracidad de la afirmación introductoria en cuanto a la muy escasa técnica penal que se ha empleado al disponer determinadas conductas como ilícitas y

sus respectivas sanciones. En este sentido, se analiza un caso donde esto se presenta de un modo claro.

Lo que es más, la violación clara de todos los principios de carácter penal, no se traduce precisamente en un beneficio del derecho tributario, antes bien, esto afecta negativamente al derecho penal tributario. La actitud de los contribuyentes, y en particular de los profesionales liberales, que en el ejercicio de la misma auxilian al contribuyente, no será en este sentido la óptima: una actitud de decidida cooperación y cumplimiento de las normas expresamente establecidas; sino que puede traducirse en actitudes que van de la confrontación al temor. Y ninguna de estas dos actitudes enriquece al derecho ni lo beneficia.

Epilogo

Estos ensayos no han sido sino un ligero acercamiento a un terreno del derecho que es cada vez más importante y que cada vez requerirá mayor atención: el derecho relacionado con la contabilidad, o como me he atrevido a denominarlo, siguiendo a algunos ilustres maestros, "el derecho contable".

He adoptado ese concepto sin ánimo alguno de entrar en discusiones bizantinas respecto a la pertinencia o no de considerarlo una rama autónoma del derecho, respecto a si se debe desmembrar del derecho mercantil o del fiscal, etcétera. No es ese el objetivo que se persigue con el empleo de los términos "derecho contable", sino que buscamos una forma de identificación y referencia para el lector, que éste conozca de antemano el contenido del mismo, que puede prefigurar lógicamente su sustancia.

En tanto ensayos, han sido limitados en su alcance sustantivo y objetivo, y no se puede esperar otra cosa de un ensayo, es esa su naturaleza misma. En tanto un conjunto pequeño, quedan aún muchos temas que podrían ser tratados en esta materia, lo que espero se pueda hacer en un futuro no muy lejano, en beneficio de las ciencias jurídica y contable de nuestro país.

Espero, eso sí, haber logrado el objetivo, modesto y limitado, de despertar el interés de algunos estudiosos en esta materia, sea de la ciencia contable, sea de la ciencia jurídica, a fin de

que se enriquezca el estudio de esta materia, se desarrolle, genere la crítica positiva y constructiva que de ella se pueda derivar e incida directamente en la legislación existente, a fin de hacerla cada vez más eficiente y equitativa, lo cual, como se ha visto en unos pocos casos localizados, es algo, por decir lo menos, necesario.

Bibliografía

- BARRERA Graff, Jorge. *Tratado de Derecho Mercantil*, Porrúa, México, 1967, p. 50 y ss.
- BOETA Vega, A. *Derecho fiscal, Primer curso*, ECASA, México, 1992.
- BRISEÑO Sierra, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*, Ediciones Miguel Angel Porrúa, México, 1990.
- CÁRDENAS Elizondo, Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1992.
- Código Fiscal de la Federación. Congreso de la Unión, México, de 1967 a 1979 y de 1980 a 1993 junto con sus reglamentos.
- Código Federal de Procedimientos Civiles vigente en 1993. Congreso de la Unión.
- Código de Comercio vigente en 1993. México, Congreso de la Unión.
- DE LA CUEVA, Arturo. *Justicia, Derecho y tributación*, Porrúa, México, 1989
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1988.
- DE PINA, Rafael. *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 1978.
- DELGADILLO, Luis Daniel y MIER Estrada, Fernando. *Una década de jurisprudencia en materia fiscal*, Ediciones Delma, México, 1991.

- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, Tercera edición, 1992.
- FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1968.
- GARRIGUES, Joaquín. *Tratado de Derecho Mercantil*, Madrid, t. 1, 1967.
- GERTZ Manero, Federico. *Derecho Contable mexicano*, Porrúa, México, 1987.
- Origen y Evolución de la contabilidad*, SEP, México, 1968, p. 59.
- GUIER, Jorge Enrique. *Historia del Derecho*, t. 1, Editorial Costa Rica, San José, 1986.
- JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, ECASA, México, 1992.
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, 1937-1991, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1992.
- MANTILLA Molina, Roberto. *Derecho Mercantil*, Porrúa, México, 1953.
- MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*, Novena edición, Porrúa, México, 1989.
- MUSGRAVE, Richad A. y MUSGRAVE, Peggy B. *Hacienda Pública, teórica y aplicada*, Quinta edición, Mc Graw Hill, Barcelona, 1992.
- PÉREZ Vargas, Víctor. *Los hechos jurídicos*, Editorial Juricentro, San José, 1979.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Harla Ediciones, México, 1983.
- RODRÍGUEZ Rodríguez, Joaquín. *Derecho Mercantil*, Porrúa, México, t. 1, 1975.
- SOTO Alvarez, Clemente. *Prontuario de Derecho Mercantil*, Limusa, México, 1987.
- SPINELLI, Michele. *Las pruebas civiles*, Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1973.
- TENA, Felipe de J. *Derecho Mercantil*, Porrúa, México, 1986.
- WEBER, Max, *Historia Económica General*, FCE, México, 1956.

Leyes e impuestos.

Ensayos de Derecho contable

Se terminó de imprimir en

Octubre de 1993 en los

los talleres de Grupo Gráfico

de Occidente S.A. de C.V.

Boulevard de los Charros 1490,

Parque Industrial Belenes,

Zapopan, Jal., México.

Tipografía y formación: EdiTipo.

La edición consta de 1,000 ejemplares.

Venta en el Departamento de

Extensión Universitaria del ITESO.

Tel: (3) 669-34-85 Fax: (3) 669-34-81

Guadalajara, Jal., México.

Esta obra, integrada por un conjunto de ensayos –con toda la autonomía y límites en el trato del tema que esta figura literaria implica– resulta enriquecedora por la variedad temática que abarca, la profundidad de sus enfoques y, sobre todo, la sistematización de temas que ya la requerían: desde la historia de la contabilidad hasta la responsabilidad penal que se puede derivar del ejercicio de la contaduría pública en estos tiempos.

Los temas que desarrollan estos ensayos terminan por delinear un cuadro claro y fundamental para la comprensión de lo que hoy son tales materias: una legislación muy variada que implica serias responsabilidades para el contador, que pretende realizar su trabajo con el profesionalismo que requiere, y, a la vez, un nuevo campo de conocimientos y exploración para la ciencia del derecho, que sobrepasa, en alguna medida, los límites usuales de los derechos tributario y fiscal.

Jorge Mario Murillo es egresado de la carrera de Derecho del ITESO y licenciado en Administración por la Universidad de Costa Rica, donde obtuvo también el diplomado en Ciencias Políticas. Actualmente imparte los cursos de Derecho Fiscal y Derecho Mercantil en la División de Ciencias Económico-Administrativas (DCEA) del ITESO. Ha escrito textos para las materias de Derecho Fiscal y Mercantil que se imparten en esta universidad, así como ensayos diversos publicados en revistas especializadas y periódicos nacionales y extranjeros.