

178
20



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
" A R A G O N "

"LA REVISION AL DICTAMEN FISCAL"

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JULIO LAUREANO PACHECO

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LA REVISION AL DICTAMEN FISCAL

	Página
INTRODUCCION	I
CAPITULO PRIMERO	
1. ANTECEDENTES	1
2. OBJETO DEL DICTAMEN FISCAL	16
2.1 DEFINICION DEL DICTAMEN FISCAL	17
2.2. OBLIGACIONES DEL CONTADOR PUBLICO	17
2.3. CONTENIDO DEL DICTAMEN	21
2.4. PRESUNCION DE CERTEZA DE LOS HE- CHOS AFIRMADOS EN EL DICTAMEN	23
CAPITULO SEGUNDO	
3. MARCO JURIDICO DEL DICTAMEN FISCAL	30
3.1 DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES	30
3.2 EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	38
3.3 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	52
CAPITULO TERCERO	
4. FACULTADES DE REVISION DE LAS AUTORIDADES FISCALES	57
4.1 FACULTADES REGLADAS	57
4.2 FACULTADES DISCRECIONALES	58
4.3. FACULTADES DIRECTAS	60
4.4. FACULTADES INDIRECTAS	60

CAPITULO CUARTO

- | | | |
|-----|---|----|
| 5. | INICIO DE LAS FACULTADES DE REVISION FISCAL POR PARTE DE LAS AUTORIDADES. | 61 |
| 5.1 | INICIO DE FACULTADES EN UNA VISITA DOMICILIARIA. | 61 |
| 5.2 | INICIO DE LAS FACULTADES DE REVISION SOBRE LOS CONTRIBUYENTES QUE PRESENTAN DICTAMEN FISCAL EMITIDO POR CONTADOR PUBLICO. | 63 |

CAPITULO QUINTO

- | | | |
|-----|--|----|
| 6. | CONTROVERSIAS SURGIDAS SOBRE LA REVISION AL DICTAMEN FISCAL Y SU RELACION CON EL INICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION. | 66 |
| 6.1 | CRITERIO SOSTENIDO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO | 71 |
| 6.2 | TESIS SOSTENIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. | 77 |
| 6.3 | TESIS SOSTENIDAS POR LOS TRIBUNALES JUDICIALES DE LA FEDERACION. | 80 |

CONCLUSIONES 88

BIBLIOGRAFIA

LA REVISION AL DICTAMEN FISCAL

INTRODUCCION

Con motivo del surgimiento de controversias en el ámbito contencioso administrativo, en relación con las facultades de revisión que las autoridades fiscales tienen para comprobar el cumplimiento de las leyes impositivas por parte de los contribuyentes y, en su caso, determinar los impuestos no enterados a la hacienda pública, este trabajo tiene como propósito fundamental dar a conocer la manera de cómo se deben interpretar los dispositivos legales que prevén la revisión a los dictámenes para efectos fiscales formulados por contador público, presentados por los contribuyentes ante el fisco.

El trabajo se divide en cinco capítulos, proponiéndome en primer lugar dar una remembranza de los antecedentes que originaron la introducción a nuestra legislación fiscal la posibilidad de que los particulares se dictaminen para efectos fiscales, así como cuales son las obligaciones de los contadores públicos emisores del dictamen, contenido del mismo y la trascendencia legal de los hechos afirmados en ellos. El capítulo segundo se refiere al marco jurídico del dictamen fiscal, donde se analizan los artículos constitucionales y las leyes secundarias que sustentan las bases

del dictamen fiscal y las obligaciones de las autoridades para el ejercicio de sus facultades revisoras de los mismos. A continuación, el capítulo tercero está encaminado a definir las diversas facultades de las autoridades, para posteriormente en el capítulo siguiente concluir en qué momento se inician estas facultades, lo cual constituye la parte central de este trabajo, que se refuerza con los diversos criterios sustentados por los tribunales de la federación que se mencionan en el capítulo final.

CAPITULO PRIMERO

I. ANTECEDENTES

A) El dictamen para efectos fiscales emitido por contador público se originó con motivo de la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1959.

Los principales motivos que se tomaron en cuenta para permitir que los contribuyentes hicieran dictaminar su situación fiscal por contador público, los podemos enumerar de la siguiente manera:

1. Lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales y evitar a los causantes cumplidos molestias innecesarias mediante visitas domiciliarias.

2. Que lo anterior se puede lograr mediante la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes.

3. Que la dictaminación de resultados fiscales por contador público, permitirá al fisco orientar su acción contra los defraudadores efectuando visitas domiciliarias para revisar su contabilidad.

B) Con fecha 18 de enero de 1962, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el oficio 102-119 de día 3 del mismo mes y año, en el cual se señala los efectos que tendrán los dictámenes del contador público en relación con las disposiciones en materia del impuesto sobre la renta.

Los efectos más trascendentes que se sustentaron en el oficio referido fueron los siguientes:

1. Los causantes que hubieren sido revisados por contador público, ya no serán revisados en materia del impuesto sobre la renta por las autoridades fiscales en los ejercicios que hubieren sido dictaminados, salvo que hubiere motivo para suponer que el contribuyente incurrió en evasión de impuestos y esta situación no hubiere sido señalada en el dictamen.

2. Las declaraciones complementarias para el pago de diferencias de impuestos que resulten de la revisión efectuada por contador público, se considerará como manifestación espontánea del causante y, serán cobradas sin sanciones y reducción de recargos al 50%.

3. Toda situación dudosa referente a requisitos fiscales de la documentación comprobatoria de costo y deducciones, serán objeto de salvedad por parte del contador público, al formular el dictamen respectivo.

4. Las partidas de costo o de gastos deducibles, que hubieren sido revisados por el contador público y que hubieren sido aprobadas expresamente por las autoridades fiscales, no serán objeto de nueva revisión y además no se emitirán diferencias de impuestos por falta de requisitos fiscales en los comprobantes de dichas partidas.

C) Con fecha 10. de abril de 1967 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial el 19 de enero del mismo año.

Dicho Código derogó el decreto de 1959 incorporando en su artículo 85 el dictamen del contador público para efectos fiscales, la redacción textual de este precepto era el siguiente:

"ART. 85 Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

I Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría;

II Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

En caso de que el contador público no hubiere dado cumplimiento a dichas disposiciones, normas y procedimientos, la Secretaría previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan".

D) El 11 de abril de 1980 se publicó en el Diario Oficial el Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

En éste reglamento se regularon primordialmente los requisitos que debían cumplir los dictámenes del contador público, así como el procedimiento que debían seguir las autoridades fiscales competentes para la revisión de los mismos y el momento en que se consideraba el inicio de esas facultades sobre los contribuyentes dictaminados.

El procedimiento para la revisión a los dictámenes por parte de las autoridades hacendarias y el momento en que se iniciaban las mismas, estaban contenidos en los artículos 11 y 12 del reglamento referido los cuales disponían:

"ART. 11 La Secretaría podrá llevar a cabo la revisión del dictamen y demás documentos a que

se refiere el artículo 8o., conforme al siguiente procedimiento:

I Requerirá al contador público

a) Cualquier información que conforme a este Reglamento y demás disposiciones fiscales debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición para su revisión de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d) La exhibición de libros y documentación original, en aquellos casos en que así lo considere necesario.

Para estos efectos si la información que proporcione el contador público conforme a lo

que establecen los incisos a) y b) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refieren los incisos siguientes. En caso contrario, se procederá a solicitar lo que se contiene en incisos siguientes y así sucesivamente.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente, concediéndole un plazo no menor de cinco días para su cumplimiento.

II. La Secretaría podrá requerir al contribuyente la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d), de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público.

El requerimiento de los documentos e informes a que se refiere esta fracción se hará por escrito dirigido al contribuyente, con copia al contador público.

III Cuando efectuado lo dispuesto en las fracciones anteriores, la información

proporcionada no es suficiente a juicio de la Secretaría, ésta podrá, en los términos de la fracción III del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, requerir a terceros y demás obligados la información y documentación que en adición a la obtenida del contador público o del contribuyente, considere necesarias para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Si de la revisión practicada conforme a las disposiciones de este artículo se observan hechos u omisiones en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, se harán de su conocimiento por escrito con copia al contador público, a fin de que dentro de los 20 días siguientes a la fecha de notificación, manifieste por escrito su inconformidad ante la unidad administrativa de la Secretaría competente para determinar créditos fiscales ofreciendo las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito o rendir a más tardar dentro de los 45 días siguientes de su presentación.

Independientemente de lo anterior, la Secretaría podrá en cualquier momento ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos, responsables solidarios y terceros conforme a lo dispuesto por los artículos 83, 84 y 85 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación".

"ART. 12 Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la Secretaría lleve a cabo alguno de los actos señalados en el artículo anterior, con excepción de lo dispuesto en la fracción I del mismo".

E) Con fecha 10. de octubre de 1982 entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1981, a partir del cual el artículo 85 donde se preveía el dictamen fiscal fue sustituido por el artículo 52 cuya redacción es la siguiente:

"ART. 52 Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los

contribuyentes y en relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. 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 Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

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

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la

Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión".

F. Con fecha 29 de febrero de 1984 se publicó en el Diario Oficial el reglamento del nuevo Código Fiscal de la Federación entrando en vigor el día 10. de marzo del mismo año, el cual derogó el reglamento del artículo 85 del anterior código, previendo en sus artículos 55 y 56, el procedimiento de revisión a los dictámenes de contador público y el momento en que se inician las facultades de comprobación sobre los contribuyentes dictaminados el texto de estos preceptos es el siguiente:

"ART. 55 Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los

datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código".

"ART. 56 Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior".

De los anteriores antecedentes, podemos concluir que el dictamen para efectos fiscales, se introdujo a nuestro sistema impositivo para evitar revisiones directas mediante visitas domiciliarias a los contribuyentes cumplidos, lo cual permitiría a las autoridades dirigirse con más énfasis sobre aquellos causantes evasores de impuestos e incluso defraudadores del fisco.

Asimismo nos percatamos que en un principio, el dictamen prácticamente liberaba de cualquier incumplimiento a quien lo presentaba, porque además de que ya no era sujeto de revisión se le permitía cubrir cualquier diferencia de impuestos sin recargos y reducción de multas, aunque posteriormente los dispositivos

legales que lo regulan se han venido perfeccionando de tal manera, que en la actualidad no obstante la presentación del dictamen existe la posibilidad de alguna revisión directa por parte de las autoridades.

2. OBJETO DEL DICTAMEN FISCAL

Hemos apuntado anteriormente, que el dictamen emitido por contador público fue introducido a nuestra legislación fiscal como una opción de los contribuyentes, la cual una vez tomada, permitía evitar que las autoridades ejercitaran sus facultades de comprobación fiscal mediante visita domiciliaria.

Lo anterior, actualmente encuentra su apoyo legal en el artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación, donde se prevé que una visita domiciliaria es susceptible de concluirse anticipadamente cuando el visitado, antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado.

Debo aclarar que el precepto de referencia en su primer párrafo utiliza el término "podrán" lo cual significa que a pesar de haberse presentado aviso para dictaminación, queda al arbitrio de la autoridad la suspensión de la visita.

En tales condiciones, partiendo de los antecedentes que originaron el dictamen fiscal podemos decir que el mismo tiene como objeto, permitir que un contador público revise los registros contables y

la documentación comprobatoria de los contribuyentes para determinar el debido cumplimiento de las leyes fiscales con el fin de evitar la revisión directa de las autoridades hacendarias mediante visita domiciliaria.

En otras palabras, permitir dictaminar los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales es trasladar a los causantes la fiscalización propia de las autoridades fiscales.

2.1. DEFINICION DEL DICTAMEN FISCAL.

No existe definición legal del dictamen fiscal, toda vez que los preceptos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento que lo sustentan, sólo se ocupan de dar los requisitos que deben cumplir, de tal manera que partiendo de esos requisitos podemos dar un concepto del dictamen de la siguiente manera:

"El dictamen fiscal, es un conjunto de hechos y opiniones emitidos por un contador público autorizado en relación con la situación fiscal de los contribuyentes que se presumen ciertos, salvo prueba en contrario".

2.2. OBLIGACIONES DEL CONTADOR PUBLICO.

Para poder dictaminar los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las

disposiciones fiscales, los contadores públicos deben cumplir ciertos requisitos. Estos requisitos están plenamente definidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento de los cuales podemos mencionar principalmente los siguientes:

A. Que el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales.

El registro correspondiente sólo lo pueden obtener las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

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

De conformidad con el artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación las normas de auditoría se considerarán cumplidas de la forma siguiente:

1. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

2. Las relativas al trabajo profesional, cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen.
- b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.
- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en que consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

C. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en que consigne bajo protesta de decir verdad los

datos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Respecto de la situación fiscal del contribuyente el contador público debe consignar en su dictamen principalmente lo siguiente:

A. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, se consignará de manera expresa tal cuestión en el dictamen; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna.

B. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicios, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

C. Se manifestará haber revisado la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta; la conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio; la conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

D. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios

anteriores, así como las que se hubieren presentado por diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las autoridades fiscales señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiere incurrido el contribuyente en cuanto a su cálculo y bases.

E. Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación en su caso en ejercicios anteriores la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.

Debe mencionarse que con fundamento en el artículo 52 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, en caso de que el contador público no de cumplimiento a las obligaciones referidas puede ser sancionado con la suspensión hasta por tres años de su registro para dictaminar, o bien, con la cancelación del mismo según la gravedad de la omisión.

2.3 CONTENIDO DEL DICTAMEN.

El dictamen presentado ante las autoridades fiscales, debe cumplir con ciertos requisitos básicos en cuanto a su contenido, los cuales sirven de apoyo a la autoridad para llevar a cabo su revisión, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé, que documentos deben agregarse, así como los requisitos que deben cumplir los mismos, a lo cual podemos mencionar los siguientes:

A. Carta de presentación del dictamen.

B. Dictamen del contador público relativo a los estados financieros.

C. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictamen.

a) Estado de posición financiera.

b) Estados de resultados.

c) Estado de variaciones en el capital contable.

d) Estado de cambios en la situación financiera en base al activo.

Se acompañará también las notas a dichos estados financieros.

D. Informe sobre la revisión de la situación financiera del contribuyente, emitido por el contador público.

F. Los siguientes anexos a los estados financieros:

1. Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, gastos de administración, gastos de venta, gastos financieros y otros.

2. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor manifestados bajo protesta de decir verdad.

3. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta.

4. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta,

impuesto al valor agregado y, en su caso, del impuesto sobre producción y servicios.

5. Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo del contribuyente o como retenedor.

6. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

2.4. PRESUNCION DE CERTEZA DE LOS HECHOS AFIRMADOS EN EL DICTAMEN

Para llevar las cuentas del negocio que les ocupa, los contribuyentes deben ajustarse a los principios elementales que dicta la técnica contable lo cual tiene como finalidad, determinar al final del ejercicio fiscal su situación financiera, es decir, se determina si se tuvieron pérdidas o ganancias y partiendo de ese resultado se concluye con cuanto se debe contribuir a la hacienda pública. De tal manera que por ello, nuestro legislador permitió que para efectos fiscales los contribuyentes hicieran dictaminar su situación financiera por un contador público quien obviamente es el profesionista idóneo para revisar si la contabilidad es correcta y, consecuentemente, que los impuestos se cubrieron cabalmente. (1).

(1) "Para el debido control de los tributos a pagar se impone al contribuyente una serie de obligaciones, esencialmente de tipo contable". Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano novena edición pag. 33.

aunado a lo anterior, el permitir la dictaminación ahorra trabajo a la autoridad fiscalizadora porque con el dictamen se evita o se trata de evitar el ejercicio de fiscalización directa mediante visitas domiciliarias ya que claramente es más fácil y económico revisar el dictamen del contribuyente en las propias oficinas de la autoridad que acudir al domicilio del mismo con la consecuente pérdida de tiempo y molestias para el particular.

El dictamen sobre la situación financiera de un contribuyente para efectos fiscales, lleva implícita la idea de que fue elaborado por un profesional avalado legalmente por la Secretaría de Educación Pública, de modo tal, que nuestro legislador presume ciertos todos los hechos y aclaraciones formuladas en él, presunción que no es absoluta ya que admite prueba en contrario.

La aseveración de referencia encuentra su fundamento en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que en su parte medular prevé:

"Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como las aclaraciones que dichos contadores formulen

respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, (...)".

La justificación de la salvedad sobre la presunción de certeza de los hechos y aclaraciones contenidas en el dictamen, se determina a nuestro modo de ver, por el hecho de que no todos los contadores públicos autorizados podrían conducirse con verdad sobre la realidad financiera del contribuyente que ocasionaría no cumplir fielmente con sus contribuciones.

De otra manera, dado que el hecho de presentar dictamen para efectos fiscales no limita la facultad de revisión a la autoridad, encontrando cualquier omisión en el dictamen a la luz de su revisión que la lleven a concluir que no son ciertos los hechos afirmados, queda obligada la autoridad de probar lo contrario. Criterio que han sostenido los H. Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa en la siguiente tesis visible en las páginas 103-104 del informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación rendido por su presidente en el año de 1986 donde a la letra se manifiesta:

"DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PUBLICO REGISTRADO ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, EFECTOS DEL. PRESUNCION LEGAL ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 SIMILAR AL DIVERSO 52 DEL CODIGO VIGENTE.-En el

artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1967, similar al 52 del Código Fiscal vigente, el legislador dispuso que la presentación de un dictamen elaborado por contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no impedía que las autoridades fiscales ejercieran sus facultades de revisión y comprobación, a la vez que consagró en favor de los hechos afirmados en el dictamen, una presunción legal juris tantum de certeza. De la conciliación de estas dos afirmaciones depende la interpretación correcta del numeral. Para comprender la razón por la cual los dictámenes que reúnen estas características no limitan las facultades de revisión y comprobación de las autoridades fiscales, basta considerar que dichos dictámenes únicamente son opiniones técnicas rendidas en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre dos particulares - el causante y el contador en el libre ejercicio de su profesión- que no obliga a la autoridad hacendaria porque no son resoluciones provenientes de Organos de la Administración que encarnen la voluntad del

fisco, único titular de las facultades legales de revisión y comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Son simplemente manifestaciones de un auxiliar de la Administración que no está investido de función pública alguna, que permiten al contribuyente conocer con exactitud su situación contable, con la seguridad de que la opinión proviene de un perito con la capacidad profesional y técnica que supone su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, lo anterior no significa que el dictamen no surta determinados efectos jurídicos en favor del causante pues, precisamente, los hechos en él asentados están revestidos de una presunción legal de certeza que admite prueba en contrario. En términos de lo dispuesto por el artículo 82, fracción II del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al presente asunto al tenor de lo dispuesto por el diverso 5º del Código Fiscal de la Federación, la presunción legal de certeza tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba liberando al contribuyente y obligando a la autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar que los

hechos acentados en el dictamen no son ciertos; esto quiere decir, que en el caso no opera la regla general de que quien afirma está obligado a probar, misma que impondría ese deber al causante por tratarse de quien afirma los hechos contenidos en el dictamen. Por el contrario, corresponde a la autoridad la carga probatoria de que no son ciertos los hechos porque, a pesar de negarlos, desconoce la presunción legal que opera en favor del contribuyente, en razón de lo cual se surte una excepción al principio general. Conviene aclarar, sin embargo, que esta presunción opera respecto de los hechos -pues sólo éstos son materia de prueba- más no sobre el derecho, razón que conduce a concluir que las opiniones e interpretaciones de los peritos no obligan a la administración ni constituyen resoluciones favorables al particular, porque los contadores no son expertos en cuestiones jurídicas, por lo que el Fisco es el único titular de las facultades decisorias de la situación jurídico-fiscal del administrado. Entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes no impide que las autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de revisión

y comprobación, bien a través de un examen del dictamen, bien directamente sobre la declaración o la contabilidad del contribuyente, y las demás que les concedan las leyes, pero sí les impone la carga de probar que no son ciertos los hechos acentados en tales dictámenes.

Amparo directo 1044/84. Química Mexama, S.A.
28 de enero de 1986. Unanimidad de votos.
Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.
Secretaría. Adriana Leticia Campuzano Gallegos".

En conclusión, los hechos y aclaraciones afirmados en los dictámenes se presumen ciertos a favor del contribuyente, quedando a cargo de la autoridad fiscal probar lo contrario en caso de controversia.

CAPITULO SEGUNDO

3. MARCO JURIDICO DEL DICTAMEN FISCAL

3.1. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES

Todas las personas físicas o morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, siendo regla general que en su carácter de contribuyentes se autodeterminen los impuestos a su cargo y los enteren al fisco. Por otro lado, corresponde a las autoridades administrativas fiscalizar o revisar si se cumplieron plenamente las leyes impositivas y, en su caso, determinar cualquier impuesto omitido.

Por tal motivo, nos ocuparemos de analizar los ordenamientos legales que prevén la obligación de pagar impuestos así como los que otorgan facultades de fiscalización a las autoridades, para determinar el origen constitucional del dictamen fiscal.

La obligación de enterar impuestos, está prevista en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución general, precepto en el cual encuentra su inspiración toda la legislación fiscal mexicana, en cuya parte conducente se prevé.

"ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como de los estados y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Como se observa, aparentemente la obligación de cubrir impuestos es sólo para los mexicanos y no para los extranjeros, duda que se crea, no sólo por la propia redacción del precepto referido sino porque el mismo se encuentra en el Capítulo II de nuestra Constitución Federal que se denomina "De los mexicanos".

No obstante lo anterior, en virtud de que el ordenamiento constitucional no está prohibiendo que se fijen impuestos a cargo de los extranjeros, se ha considerado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el Congreso de la Unión está facultado para legislar sobre la condición jurídica de los mismos, por consiguiente, corresponde a las leyes ordinarias establecer dichos impuestos según el criterio jurisprudencial que enseguida se transcribe.

"EXTRANJEROS, FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR SOBRE LA CONDICION JURIDICA DE LOS.

Los artículos 73, fracción XVI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización no limitan la facultad legislativa del Congreso de la Unión a los derechos públicos de los extranjeros, sino que también comprenden los derechos privados, puesto que ambos preceptos legales reservan en exclusiva al Congreso de la Unión la facultad de legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros y el de modificar o restringir los derechos civiles de que gozan éstos.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 52, Pág. 42. A.R. 6044/71. Emory Frank Tanos. Unanimidad de 18 votos.

Vol. 54, Pág. 25. A.R. 3136/72. Herman Mathew Van Dan Hengel y Coags. Unanimidad de 19 votos.

Vol. 55, Pág. 32. A.R. 1695/72. Barry R. Epstein. Unanimidad de 17 votos.

Vol. 56, Pág. 25. A.R. 2183/72. Francisca Ochoa de Arredondo y Coags. (Acums). Unanimidad de 17 votos.

Vol. 58, Pág. 23. A.R. 106/72. David S. Cohem. Unanimidad de 17 votos".

Jurisprudencia visible en la página No. 72 del apéndice al semanario judicial de la federación 1917-1985 común al pleno.

Derivado de lo manifestado, especialmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 1o.) se impone la obligación de contribuir con dicho impuesto a los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en territorio nacional por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija, o bien por aquellos ingresos que obtengan de una fuente de riqueza en el país aún cuando no se tenga establecimiento permanente o base fija.

Respecto de este punto también se ha emitido criterio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente manera:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Las empresas extranjeras establecidas fuera del país, son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.-Debe considerarse que una empresa extranjera establecida en el extranjero, es causante de impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el artículo 6o. fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964) cuando su ingreso gravable derive del tráfico mercantil

de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por comisionista de la empresa extranjera; ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicado en el territorio nacional.

Amparo en revisión 4347/68 Código Internacional (México), S.A. abril 10 de 1969, unanimidad de 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez. Secretario: Lic. Juan Díaz Romero.

2a. Sala.-Informe de 1969. Pág. 141".

En el mismo sentido, de manera genérica el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación manifiesta que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas, de tal modo que al mencionar "personas" debe entenderse que se engloba a todas las personas tanto mexicanas como extranjeras.

En consecuencia, no sólo los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos sino que también son acreedores de esa obligación los extranjeros, con motivo de la fuente de riqueza que tengan en el territorio nacional. En tales condiciones, las autoridades están plenamente facultadas para

revisar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a extranjeros en su carácter de contribuyentes en México.

Hemos dicho (punto No. 2 del capítulo primero), que el dictamen fiscal se introdujo a nuestra legislación con el objeto de evitar una revisión directa mediante visita domiciliaria por parte de las autoridades administrativas, o sea, resulta más cómodo tanto para la autoridad como para el contribuyente el revisar los registros contables y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales consignadas en el dictamen, revisión que se efectúa en las oficinas de la autoridad, que efectuar una visita domiciliaria para tal fin.

En tal virtud, la revisión al dictamen hace las veces de una visita domiciliaria (1).

Las visitas domiciliarias tienen su origen en el artículo 16 constitucional, en cuya parte medular se manifiesta:

(1) "Estos dictámenes de estados financieros tienen un valor semejante a las visitas domiciliarias". Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario" 2ª Edición, pág. 163, Editorial Pac.

"ART. 16 (...)

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

(...)"

De este precepto, se desprende que las autoridades administrativas podrán practicar visitas domiciliarias a efecto de exigir la

exhibición de los libros y papeles indispensables, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Para los cateos, el mismo artículo constitucional dispone que al concluir la diligencia se debe levantar acta circunstanciada en presencia de dos testigos, de tal modo que éstos requisitos también se deben cumplir en el caso de las visitas domiciliarias para efectos fiscales.

Como vemos, la fiscalización es una facultad exclusiva de la autoridad administrativa, de donde resulta entonces, que el permitir que los contribuyentes hagan dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, de cuyo resultado se determina el debido cumplimiento de las contribuciones, no es otra cosa más que trasladar la fiscalización al particular. O de otra manera, el dictamen fiscal constituye una versión moderna de la visita domiciliaria ya que para llevarlo a cabo también se exige la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales como se prevé en nuestra constitución.

Ahora bien, si hemos concluido que el dictamen fiscal hace las veces de una visita domiciliaria, al revisarlo, la autoridad debe cumplir con los requisitos para los cateos ya que éstos constituyen una garantía constitucional para el particular.

A nuestro modo de ver las cosas, consideramos que si la revisión al dictamen fiscal es con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, de la cual pueden derivar posibles afectaciones al particular, es necesario entonces, que se cumplan los extremos del artículo 16 constitucional de lo contrario el dictamen no tendría soporte constitucional.

3.2. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El dictamen del Contador Público para efectos fiscales, nació como consecuencia del Decreto Presidencial de fecha 21 de abril de 1959, que creó a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

En el citado decreto, se señalaba, entre otras cosas, el que a los dictámenes fiscales de los causantes se dará crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la autoridad, salvo las pruebas selectivas que la mencionada Dirección haría, para comprobar si los dictámenes se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Debido a que el dictamen es un medio de control fiscal de suma utilidad para las autoridades, los dispositivos legales que lo

sustentan tanto en su concepción como en la manera de revisarlo, se han venido perfeccionando paulatinamente con la finalidad de cobrar una mejor fiscalización, así tenemos por ejemplo que a partir de 1991 se introdujo un artículo 32.A en el Código Fiscal de la Federación que convierte en obligatorio el dictamen para determinados contribuyentes, lo que denota lo ventajoso que ha resultado para las autoridades.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación vigente prevé:

"ART. 52. Los hechos afirmados en los dictámenes por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. 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 Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

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

III Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se

podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión".

Como podemos observar, el dictamen de estados financieros es un medio de control fiscal, que como hemos dicho, tiene un valor semejante al de una visita domiciliaria, motivo por el cual la autorización para realizarlo se otorga a un profesional, está sujeto a requisitos especiales y a un control estricto por parte de las autoridades fiscales.

Esos requisitos se prevén en el precepto transcrito y lo podemos resumir del modo siguiente:

- a) Que quien lo emita o pretenda emitirlo debe ser un contador público titulado.
- b) De nacionalidad mexicana.
- c) Miembro de un colegio de contadores.

No obstante que se cumplan con los requisitos para la dictaminación, las opiniones o interpretaciones contenidas en el dictamen no obligan a las autoridades fiscales, esto significa que no obstante la presentación del dictamen, las autoridades están en posibilidad de ejercitar cualquier otra facultad de revisión sobre el ejercicio dictaminado.

Por lo que se refiere a las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, están relacionadas en el artículo 42 del mismo Código el cual nos permitimos transcribir en su totalidad aún cuando la que en especial no interesa es la referente al dictamen, toda vez que de su interpretación conjunta se determina el porque se debe seguir estrictamente el procedimiento de revisión sobre los dictámenes, que es el punto central de este trabajo.

"ARTICULO 42.-La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han

cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

- I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

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

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

- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- VI. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa

concede a las actas de la policía judicial, y la propia Secretaría a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente".

En la fracción IV del precepto transcrito se prevé como facultad de la Secretaría de Hacienda la de revisar los dictámenes financieros, para la cual existe un procedimiento específico en el reglamento del código del cual nos ocuparemos en el punto siguiente.

Ahora bien, en el último párrafo de este artículo se desprende que las facultades relacionadas se podrán ejercer de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. Esto quiere decir por ejemplo; que si las autoridades están revisando un dictamen, conjuntamente pueden efectuar una visita domiciliaria sobre el mismo contribuyente.

La facultad fiscalizadora de las autoridades, puede realizarse en los domicilios de los contribuyentes o bien a través de requerimientos de informes tanto al propio causante como a terceros relacionados con él, sin embargo, por la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias, me referiré principalmente a esa actividad, partiendo del hecho que el dictamen fiscal como hemos considerado anteriormente, hace las veces de una visita.

La autoridad administrativa, para ejecutar una visita domiciliaria de acuerdo a la facultad original que le otorga nuestra constitución en su artículo 16, tiene obligación de sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, fiscalización que se traduce en un acto de molestia en la esfera jurídica del particular, lo cual implica que el procedimiento debe estar debidamente fundado y motivado como lo establece el propio artículo constitucional referido.

El fundamento legal de las visitas domiciliarias, se encuentra en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal, precepto que interpretado en relación con el artículo 43 del propio código nos encontramos que en ellos se desdobra la facultad constitucional de revisión fiscal de la autoridad.

Así, tenemos que para que una visita domiciliaria pueda surtir efectos en la esfera jurídica del particular, la orden correspondiente debe cumplir con lo siguiente:

- a) Constar por escrito.
- b) Emitida por autoridad competente.
- c) Estar fundada y motivada.
- d) Precisar el lugar donde debe efectuarse la visita y la documentación a revisar.
- e) Contener el nombre de la persona o personas facultadas para llevarla a cabo.

Faltando cualquier requisito de los enunciados, la orden sería ilegal y, por ende, inconstitucional el acto, tal como lo ha sostenido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia.

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER.-De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los requisitos siguiente: 1.-Constar en mandamiento escrito.-2.-Ser emitida por autoridad competente; 3.-Expresar el nombre de

la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persigue la visita; y 5.-Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "... sujetandose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos" y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular.

Séptima Epoca, Tercera Parte:

Vols. 193-198. R.F. 37/84. Regalos Encanto,
S.A. Unanimidad de 4 votos.

Vols. 193-198. R.F. 18/84. Jorge Matuk Rady.
Unanimidad de 4 votos.

Vols. 193-198. R.F. 65/83. Leopoldo González
Orejas. Unanimidad de 4 votos.

Vols. 193-198. R.F. 29/84. Pedro Espina Cruz.
5 votos.

Vols. 193-198. R.F. 76/84. Juan Ley Zazueta.
Unanimidad de 4 votos".

Visible en las páginas 564 y 565 del apéndice
del semanario judicial de 1917-1985 tomo
"Administrativa".

Emitida la orden de visita en los términos mencionados el
procedimiento correspondiente debe ser efectuado por la autoridad
ajustándose a los requisitos prescritos para los cates los cuales
constituyen una garantía constitucional del particular, o sea, se
debe levantar acta circunstanciada de la diligencia, en presencia
de dos testigos, de lo contrario la visita no tendrá validez.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha
sostenido lo siguiente:

"VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON
MOTIVO DE LAS.-Para que las actas relativas a
las visitas domiciliarias practicadas por la
autoridad administrativa tengan validez y

eficacia aprobatoria en juicio, es necesario que se satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Vol. LVI, Pág. 109. A.R. 6387/61. Yolanda G. de Gerard y Coags. Unanimidad de 4 votos.

Vol. LVI. Pág. 109. A.R. 3877/61. Cía. Medicinal La Campana, S.A. Unanimidad de 4 votos.

Vol. LVI. Pág. 109. A.R. 4008/61. Guadalupe García Armora y Coags. Unanimidad de 4 votos.

Vol. LVII. Pág. 152. A.R. 4220/61. Jesús Rivera Ortíz y Coags. Unanimidad de 4 votos.

Vol. LVII. Pág. 152. A.R. 4570/61. Jesús Cortés Bonilla y Coags. Unanimidad de 4 votos.

Visible en la Pág. 747 del Apéndice al Semanario Judicial 1917/1985. Tomo "Administrativa".

Está garantía constitucional se encuentra inmersa en los artículos 44 y 46 del Código Fiscal que venimos relatando de los cuales se desprende que de la diligencia se debe levantar acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o en caso de negativa los nombraran los visitantes.

Del orden de ideas prescrito, podemos concluir que una visita domiciliaria puede surtir efectos legales en la esfera jurídica de un particular siempre y cuando los actos de la autoridad administrativa cumplan con los requisitos de forma y procedimiento previstos para los cateos.

A diferencia de las visitas domiciliarias, para la revisión al dictamen fiscal existe un procedimiento específico en el reglamento del Código Fiscal de la Federación, de cuyo seguimiento estricto se determina el momento en que las autoridades inician sus facultades de comprobación sobre los contribuyentes dictaminados y, por consecuencia, la posible liquidación de contribuciones no enteradas.

En este caso, por ser el tema central de la presente tesis consideré pertinente emplear un punto especial para el análisis de los preceptos correspondientes, del cual me ocuparé a continuación.

3.3. REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 55 prevé el procedimiento que las autoridades fiscales deben seguir al revisar el dictamen fiscal cuya redacción textual hasta el 31 de marzo de 1992 era la siguiente:

"ARTICULO 55.-Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoria practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme lo establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

II. El contribuyente la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código”.

Interpretando el precepto transcrito se concluye que al revisar el dictamen para efectos fiscales las autoridades deben requerir en primer lugar al contador público que lo emitió, la documentación e información relacionada en los incisos a), b), c) y d) de la fracción I.

Una vez hecho el requerimiento anterior, siempre y cuando el contador público no haya proporcionado la documentación e información referida en los incisos c) y d), ésta se requerirá al contribuyente de acuerdo a la fracción II.

Por último, cuando las autoridades revisaron el dictamen, acorde al procedimiento señalado y encontraren cualquier anomalía en los datos consignados en el dictamen, con fundamento en la fracción III del precepto en comento pueden requerir a terceros relacionados con el contribuyente, la información y documentación necesaria para verificar la certeza de los datos consignados y demás documentación comprobatoria.

Este procedimiento es indispensable seguirlo en todos sus términos ya que de ello depende el inicio de las facultades de revisión sobre los contribuyente dictaminados tal como se prevé en el artículo 56 del propio reglamento que nos atiende en el cual se manifiesta:

"ARTICULO 56.-Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior".

Como se aprecia, el artículo transcrito con claridad preceptúa que el inicio de las facultades de revisión surge cuando las autoridades realicen cualquiera de los actos de las fracciones II y III del artículo anterior.

Las autoridades no pueden violar el procedimiento en la revisión al dictamen, porque de ser así resulta que no se iniciaron las facultades de revisión sobre los mismos y, en consecuencia, cualquier determinación de impuestos sería ilegal.

De otra manera, para que se entiendan iniciadas las facultades de revisión al dictamen, será siempre y cuando las autoridades hayan llevado a cabo cualquiera de los actos previstos en las fracciones II y III del artículo 55 del Reglamento en comentario. Es decir, se debe requerir primero al contador público que emitió el dictamen la documentación e información necesaria para la revisión y sólo que éste no la haya proporcionado se requerirá al contribuyente, de este modo es como se entiende realizado el acto de la fracción II del precepto y en cuanto a la fracción III el

acto se materializa cuando la autoridad requiera documentación a terceros relacionados con el contribuyente para que compulsar la certeza de los hechos consignados en el dictamen.

En caso de que la autoridad no lleve a cabo su actuación del modo prescrito significa que no se iniciaron legalmente las facultades de comprobación fiscal.

CAPITULO TERCERO

4. FACULTADES DE REVISION DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Ha sido de explorado derecho por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite según la jurisprudencia visible en apéndice al semanario judicial de la federación de 1975, 8a. parte, pleno y salas, tesis 46, página 89, cuyo texto es:

"Autoridades. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite".

Partiendo de dicho principio en este apartado trataremos de definir que tipo de facultades son las que se deben ejercitar al revisar los dictámenes fiscales por parte de la autoridad.

4.1. FACULTADES REGLADAS.

Facultades regladas son consideradas como aquellos poderes de que se encuentra investido un órgano administrativo los cuales están establecidos en la ley, no sólo señalando a la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y como hacerlo, en forma que no deje margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto.

4.2. FACULTADES DISCRECIONALES.

Estas facultades consisten en el poder que la ley le da a la autoridad para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según se prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación.

La diferencia entre facultades regladas y facultades discrecionales ha sido plenamente definida por la jurisprudencia No. 165 del Tribunal Fiscal de la Federación del modo siguiente:

"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.-SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo de hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades, o poderes para actuar cuando lo

crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuando la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Revisión No. 363/80.-Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1992, por unanimidad de 6 votos, 1 más con los resolutivos y 1 en contra.

Revisión No. 440/82.-Resuelta en sesión de 25 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos. .

Revisión No. 22687/82.-Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos".

Las autoridades fiscales consideran que la revisión al dictamen es una facultad discrecional en razón de que en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se utilizaba el término "podrán". Esta es una apreciación errónea, porque si bien es cierto que en el precepto se usó por el legislador el término "podrán" esto se refería a la facultad de la autoridad fiscal para requerir o no informes o documentos relacionados con el dictamen,

pero no para incumplir con el orden establecido en el artículo, es decir, primero se debía requerir al contador y después al contribuyente.

4.3. FACULTADES DIRECTAS.

Este tipo de facultades son las que se ejercitan directamente con el contribuyente, las cuales en el caso de comprobación fiscal encuentran su fundamento en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que a la letra prevé:

"Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente".

4.4. FACULTADES INDIRECTAS.

Estas facultades son las que se ejercitan cuando las autoridades requieren informes y documentos a terceras personas relacionadas con el contribuyente revisado. En el caso de la revisión al dictamen al requerir al contador público que lo formuló estamos en el clásico ejercicio de facultades indirectas, no obstante ello, de sólo haberse requerido a dicho profesionista no se entienden iniciadas las facultades ya que la ley reglamentaria prevé que éstas se inician cuando se requiere al propio contribuyente.

CAPITULO CUARTO

5. INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION POR PARTE DE LAS AUTORIDADES.

Es regla general en todos los casos de revisión fiscal que el ejercicio de las facultades se inicia con el primer acto notificado al contribuyente, en consecuencia, veremos a continuación el momento en que se inician en una visita domiciliaria así como en la revisión al dictamen.

5.1. INICIO DE FACULTADES EN UNA VISITA DOMICILIARIA.

Es facultad constitucional de las autoridades la de ordenar visitas domiciliarias a los contribuyentes, de tal modo que la orden para llevarla a cabo debe cumplir con los requisitos para los cateos (ver punto 3.2.). A fin de que se entiendan iniciadas las facultades, la orden debe ser legalmente notificada al interesado ya que de las mismas pueden surgir posibles afectaciones a su patrimonio.

En el Código Fiscal de la Federación se da todo un procedimiento para la notificación respectiva, mencionándose que cuando el visitador no encontrare al interesado en el domicilio

correspondiente le debe dejar citatorio para hora fija del día siguiente y, si al día siguiente no se encuentra, la notificación se hará con quien esté en el domicilio, una vez hecho este procedimiento se entiende legalmente iniciadas las facultades de revisión.

Bajo tales consideraciones, podemos decir que el inicio de facultades de revisión en una visita domiciliaria se da con la notificación legal de la orden de visita que las autoridades hagan al interesado, la cual se entiende legalmente hecha de dos diferentes maneras.

1. Que la notificación se entienda directamente con el interesado.
2. Que la notificación se entienda con cualquier persona previo citatorio.

En este caso estamos en el clásico ejercicio de facultades directas por parte del fisco, ya que necesariamente la visita debe efectuarse con el contribuyente, independientemente de que en determinado momento la orden sea notificada a cualquier persona previo citatorio.

El hecho de que se notifique la orden de visita a un tercero ajeno al contribuyente, es una regla de excepción que el legislador previó con el fin de evitar la posible elusión de las revisiones fiscales de parte de los particulares, ya que de no ser así sería

muy fácil para el interesado ausentarse del lugar a visitar y evitar el cateo de la documentación contable, con el consecuente perjuicio para el fisco porque no podrá determinar posibles contribuciones adeudadas.

En nuestro concepto, los contribuyentes que normalmente tratan de eludir las revisiones fiscales son quienes están concientes de que no ha cumplido debidamente con las leyes fiscales, mientras que los cumplidos, no tienen inconveniente con la revisión.

Por los motivos anotados, para que una visita se entienda iniciada legalmente con un tercero es requisito sine qua non que haya mediado previo citatorio, de lo contrario nunca se inició y, por consiguiente, cualquier liquidación de contribuciones emitida con dicha violación estaría viciada de origen y por lo mismo no surtiría efectos en la esfera jurídica del causante interesado.

5.2. INICIO DE LAS FACULTADES DE REVISION SOBRE LOS CONTRIBUYENTES QUE PRESENTAN DICTAMEN FISCAL EMITIDO POR CONTADOR PUBLICO

De conformidad con los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se determina el momento en que se inician las facultades de revisión sobre los contribuyentes dictaminados. Desprendiéndose que éstas inician cuando la autoridad fiscal competente requiera directamente al contribuyente la siguiente documentación e información consistente en:

- a) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Asimismo, también se entiende iniciadas estas facultades cuando la autoridad fiscal competente requiera a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Cabe mencionar, que si bien el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal fue reformado mediante el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1992, donde ahora se permite a las autoridades de manera discrecional, requerir indistintamente tanto al contador público como al contribuyente cuando revisen los dictámenes, de todas maneras es requisito indispensable que se requiera al contribuyente la documentación específica que ha quedado anotada con anterioridad, o bien que se haya requerido a terceros relacionados con el causante para compulsar la información, de no haber sucedido cualquiera de esos requerimientos, simplemente no se iniciaron las facultades de revisión en el caso.

Lo anterior es así, ya que el artículo 56 del Reglamento comentado, que no sufrió reformas, es muy claro al prever que se

entenderán iniciadas las facultades cuando la autoridad competente lleve a cabo algunos de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo 55, actos que consisten precisamente en los requerimientos anotados.

CAPITULO QUINTO

6. CONTROVERSIAS SURGIDAS SOBRE LA REVISION AL DICTAMEN FISCAL Y SU RELACION CON EL INICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION.

Con motivo de la revisión a los dictámenes surgieron diversas controversias en el ámbito contencioso administrativo, porque las autoridades fiscales liquidaron impuestos sin realizar debidamente el procedimiento respectivo, ya que en ciertos casos requirieron primero al contribuyente y posteriormente al contador público, en otros requirieron conjuntamente a ambos o bien sólo requirieron a uno de ellos, etc.

A fin de ilustrar lo anterior, considero pertinente manifestar la parte sustancial de los argumentos que hicieron valer las partes en unos de los juicios entablados ante el Tribunal Fiscal de la Federación del modo siguiente:

La parte demandante (el particular) manifestó:

"Del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se desprenden dos supuestos, primero, para la revisión al dictamen la autoridad debe requerir en primer lugar al contador público registrado la

documentación e información referida en los incisos a), b), c) y d) de la fracción I y, segundo, una vez hecho lo anterior, y sólo que el contador público no haya proporcionado la documentación e información relacionada en los incisos c) y d), de conformidad con la fracción II se requerirá al contribuyente.

En este caso, para la revisión al dictamen la autoridad emitió dos oficios a saber:

A. El No. 102-A-05-I-2-2710, de fecha 22 de junio de 1989 dirigido al contador público que formuló el dictamen, mismo que fue despachado por la autoridad el mismo día 22 de junio como consta en el sello correspondiente que en él se contiene.

B. El No. 102-A-05-I-2-7609 también de fecha 22 de junio de 1989 dirigido a mi representada al igual que el anterior se despachó en su fecha.

Siendo de tal manera, en primer lugar, al haberse emitido y despachado los oficios al mismo tiempo es inobjetable que se violó el procedimiento de revisión que marca el

artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal, ya que en ese sentido no puede considerarse que primero se haya requerido al contador y, que una vez hecho ésto al no haber proporcionado la información y documentación de los incisos c) y d) de la fracción I, se requirió a la actora conforme a la fracción II.

En segundo lugar, al haberse requerido a mi representada con el oficio 7609, en todo caso, se debió fundar y motivar en el hecho o circunstancia de que el contador no proporcionó la documentación conducente, evento que no sucedió en la especie como se prueba con el texto de dicho oficio pues en él nada se dice al respecto, evidenciándose con ello la violación al artículo 55 del reglamento del Código Fiscal".

Al contestar la demanda la defensa de las autoridades argumentó en términos generales lo siguiente:

"La autoridad liquidadora actuó legalmente, ya que del artículo 55 del reglamento del Código Fiscal se desprende una facultad discrecional porque en él se utiliza el término "podrán",

lo cual significa que al efectuar el procedimiento de revisión al dictamen la autoridad puede requerir indistintamente tanto al contador como al contribuyente.

Además de lo anterior de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación las facultades se pueden ejercitar de manera conjunta, indistinta o sucesiva entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente".

Al resolver la controversia el Tribunal Fiscal de la Federación le dió la razón a los particulares, considerando que, la autoridad debe requerir al contador público que dictaminó para hacer aclaraciones antes de hacerlo al interesado ya que de no hacerlo de esa manera se viola el artículo 55 del reglamento del Código Fiscal de la Federación en agravio del contribuyente.

El artículo 55 que venimos comentando fue reformado mediante el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial del 31 de marzo de 1992, quedando en su parte medular de la siguiente manera:

"ARTICULO 55.-Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que

se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este Reglamento podrán requerir indistintamente:

(...)

II.-Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito con copia al contador público".

A nuestro modo de ver, consideramos que la reforma fue más por el hecho de que los tribunales habían resuelto de manera favorable a los particulares cuando las autoridades violaban el procedimiento de revisión, o sea, como las autoridades prácticamente siempre contravenían el procedimiento de revisión se les hizo más fácil proponer la reforma, que cumplir con la ley reglamentaria lo cual es sumamente criticable.

En efecto, como vemos, la reforma vino a beneficiar a las autoridades ya que ahora el precepto prevé que éstas pueden requerir indistintamente tanto al contador como al contribuyente y además de ello se puede requerir al causante dictaminado independientemente de que el contador haya proporcionado o no la documentación solicitada.

La controversia se resolvió mediante criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación al resolver una contradicción de tesis de los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa.

A continuación me permito transcribir los criterios relativos.

6.1. CRITERIO SOSTENIDO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

"(...) Si bien es cierto el artículo 55 del Reglamento del Código Tributario, señala el procedimiento para revisar dictámenes de estados financieros de contribuyentes, también lo es que, dicho precepto legal establece que se podrá seguir dicho procedimiento pero sin perjuicio de ejercitar otras formas de comprobación.

Lo esgrimido por la accionante en el agravio que se contesta, resulta a todas luces irrelevante para desvirtuar la legalidad del oficio número 3723 de 5 de octubre de 1989, emitido por el Administrador Fiscal Federal de León, así como de la resolución impugnada contenida en el oficio 7027 de 13 de noviembre de 1990, en virtud a la superficial interpretación que hace la ocurrente del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal,

relativo al procedimiento de revisión de dictámenes financieros.

Ello tiene su razón de ser, en virtud a que de tal numeral no se desprende que se limite la potestad facultativa que se concede a la autoridad para ejercerla por el orden de sus fracciones, ni por la preferencia de su texto ya que éste es muy claro cuando otorga la facultad de requerir al asentarse la palabra "podrán", lo cual otorga la aptitud legal para realizar el acto de revisión del dictamen fiscal.

Del citado artículo 55 del Reglamento del Código Tributario, se desprende de su último párrafo una referencia que es oportuno señalar y que se consigna; "lo dispuesto en este artículo, es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código".

De tal manera, que para llegar a un convencimiento lógico de lo expuesto, es menester transcribir el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código Tributario vigente en 1987, el cual textualmente establece:

"Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación. Respecto de los contribuyentes o responsables solidarios".

Atendiendo a la correcta interpretación de lo antes transcrito, se desprende que no es óbice, el que en cualquier tiempo se requieran al sujeto pasivo documentación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, cuando se esté revisando simplemente un dictamen de contador público, ya que del contenido, de la transcripción de la norma, no se contiene expresión alguna que de lugar a considerar, que la autoridad fiscal tenga obligación expresa de requerir en primer término al Contador Público, antes que el contribuyente.

De lo expuesto hasta este punto, se desprende evidentemente que la actora hace una incorrecta interpretación del precitado

artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal, al aducir reiteradamente en el agravio que se contesta, que la autoridad violó el procedimiento de revisión del dictamen que contempla dicho artículo, toda vez que la interpretación estricta que se haga del multicitado precepto, no se desprende que exista obstáculo o limitación a la facultad otorgada a la autoridad para requerir al propio contribuyente en forma indistinta documentación e información y menos por orden o exclusión esto es, primero al contador público y posteriormente al sujeto pasivo.

En efecto, legalmente se puede requerir documentación e información tanto al contador público como al contribuyente como sucedió en la especie, razón por la cual la demandante realiza una interpretación errónea del artículo 55 del Reglamento del Código Tributario Federal ya que la autoridad fiscal en atención a la facultad discrecional que le otorga el precitado artículo, puede requerir indistintamente al contribuyente o al contador público que elaboró el dictamen conforme a lo dispuesto por el penúltimo párrafo, del artículo 52 del Código Fiscal de la

Federación, en relación con el artículo 42 fracción IV del mismo ordenamiento invocado.

Así las cosas, no puede pasar por alto esa H. Sala que el procedimiento que se prevé en los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal es discrecional para la autoridad, ya que ésta puede ejercer sus facultades de revisión en forma directa, indistinta o sucesiva respecto de los contribuyentes que hubiesen sido dictaminados, tal y como se observa de la simple lectura del primero de los numerales, el cual en forma expresa establece:

"Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, "podrán requerir".

De lo anterior, no se desprende que la autoridad deba seguir obligadamente el procedimiento a que se refiere dicho precepto, para poder obtener la documentación o información necesaria para la revisión del dictamen que se haya presentado, ya que dicho precepto deja al arbitrio la forma y orden mediante la cual se obtendrá la documentación

e información necesaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la contribuyente, lo cual es lógico, pues seguir el procedimiento que pretende la actora sería tanto como pasar por alto lo dispuesto en dicho artículo.

Así las cosas, es claro que la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89 fracción I de la Constitución se ejerció para proveer en la esfera administrativa de la observancia de la Ley y no para contradecir o dejar sin efectos las facultades amplias concedidas por el legislador, a las autoridades fiscales en el artículo 42, fracciones II y IV del Código Fiscal, es por ello que en el Reglamento del Código Fiscal Federal en su artículo 55 se subordina a lo dispuesto en los artículos 42 y 52 del Código Fiscal, lo que resulta obvio que no se puede exigir que la autoridad deba seguir dicho procedimiento conforme a las fracciones que establece el multicitado numeral, sino por el contrario la autoridad tiene la facultad discrecional de iniciar sus facultades de comprobación con el contador o con el contribuyente, razón por la cual es

irrelevante lo alegado por la contraria en tal sentido en el agravio que se contesta".

6.2. TESIS SOSTENIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

"ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.- PARA SU REVISION LA AUTORIDAD HACENDARIA DEBE OBSERVAR EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 11 DEL REGLAMENTO DEL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-El artículo 11 del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento que ha de observar la autoridad hacendaria para proceder a la revisión de los estados financieros dictaminados por contador público, y se establece que en primer orden deberá requerir al contador que emitió el dictamen respectivo, con copia al causante, y si aquél no exhibe la documentación solicitada se requerirá al causante, también con copia al contador. Ahora bien, si la autoridad fiscal deja de observar dicho procedimiento, viola en perjuicio del contribuyente el precepto legal en comento.

Revisión No. 144/87.-Resuelta en sesión de 13 de julio de 1987, por unanimidad de 8 votos.-

Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta
Calderón.-Secretaria: Lic. María Teresa Islas
Acosta".

El artículo 11 del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación citado en la tesis transcrita, es prácticamente igual al artículo 55 del Reglamento del Código, vigente, hasta el 31 de marzo de 1992.

"REVISION DE DICTAMENES A ESTADOS FINANCIEROS.-LA AUTORIDAD DEBE REQUERIR AL CONTADOR PUBLICO QUE LO FORMULO PARA HACER ACLARACIONES ANTES DE HACERLO AL INTERESADO.- Tomando en consideración que el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, previene en su fracción I, que al revisar los dictámenes emitidos por Contador Público, la autoridad debe requerir en primer término a éste, para presentación de documentos que se consideren necesarios respecto a esa revisión, y en caso de no ser proporcionados, la autoridad puede solicitarlos al contribuyente, tal como lo indica la fracción II del mismo precepto, por lo que ante un cuestionamiento por parte del particular de que no se cumplió con tal procesamiento, la autoridad está obligada a

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

demostrar lo contrario, y en caso de así hacerlo debe convalidarse la legalidad de su actuación en los términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Juicio de Competencia Atrayente No. 3/89.- Resuelto en sesión de 6 de junio de 1989, por mayoría de 7 votos y 1 con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Antonio Romero Moreno".

"REVISION DE DICTAMENES A ESTADOS FINANCIEROS.-LA AUTORIDAD DEBE REQUERIR AL CONTADOR PUBLICO PAR HACER ACLARACIONES, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE.- De conformidad con el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades fiscales ejerzan su facultad de revisión de dictámenes a estados financieros de los contribuyentes, deben seguir el orden del procedimiento que establece dicho precepto, esto es, requerir en primer término al contador público que hubiese formulado el dictamen sujeto a revisión, la información, documentación, sistemas y registros que señale en los incisos a), b), c) y d) de la fracción I del numeral en cita, y sólo en el caso de que éste no proporcione los elementos

solicitados, con base en la fracción II se podrán requerir al propio contribuyente, siempre que se trate de la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción precedente, debiéndose hacer notar que el vocablo "podrán" utilizado en el proemio del artículo 55 que se comenta, se refiere sólo a la facultad de las autoridades fiscales para requerir o no los informes o documentos relacionados con los dictámenes que revisen, pero no rige en cuanto al orden consignado en el precepto.

Contradicción de Sentencias No. 2/90.-Resuelta en sesión de 22 de febrero de 1991.

R.T.F.F. Tercera Epoca, Año IV, No. 38, Febrero 1991".

6.3 TESIS SOSTENIDAS POR LOS TRIBUNALES JUDICIALES DE LA FEDERACION.

Debido a que los tribunales colegiados de circuito emitieron tesis contradictorias sobre el tema que nos ocupa, dicha contradicción fue resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, formándose jurisprudencia obligatoria para todos los tribunales con fundamento en el artículo 192 de la Ley de Amparo.

Las tesis mencionadas son del tenor siguiente:

"DICTAMENES FISCALES, FACULTAD REVISORA DE LOS.-La autoridad fiscal, legalmente puede requerir los documentos e informes en el orden establecido en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, o bien también puede efectuar la revisión del dictamen y demás documentos relativos al mismo, en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación previstas en el diverso artículo 42 del propio Código de referencia, que faculta a la autoridad fiscal, sin requerir en primer lugar al Contador Público que formuló el dictamen, a prevenir directamente a la quejosa para que presente los documentos e informes necesarios.

Amparo directo 886/88. Sistemas Continuo, S.A. de C.V. 15 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: César Thomé González".

Tesis emitida por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito,

visible en la página 2167 del informe de la H. Suprema Corte de 1988.

"REVISION DE DICTAMENES FISCALES FACULTADES DE. OBLIGACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, DE SEGUIR EL PROCEDIMIENTO QUE AL EFECTO SEÑALA EL ARTICULO 55 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-De la interpretación del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y atendiendo al principio de estricta aplicación de las leyes fiscales contenido en el artículo 5o. de este mismo ordenamiento legal se desprende que tal disposición no contiene una facultad potestativa para la autoridad de solicitar, cuando lo estime pertinente, al contador o al contribuyente la información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere la fracción primera del precepto referido; sino que, por lo contrario, establece una regla obligatoria acerca del procedimiento a seguir cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos que mencionan los artículos 52 del Código Fiscal y 50 del propio reglamento, porque el hecho de que en ese numeral se diga

que la autoridad "podrá" requerir al contador, al contribuyente o a terceras personas para que proporcionen la información requerida, ello no lo autoriza para que discrecionalmente requiera a quien lo estime pertinente esa documentación o información, sino que en todo caso, deberá seguir los lineamientos que para el efecto señala el propio precepto; es decir, que cuando la autoridad inicie sus facultades de revisión los informes y la documentación necesarias, deberán requerirse, en primer término al contador público que haya formulado el dictamen y, sólo ante la omisión de éste, procederá a requerir directamente a la contribuyente, admitir lo contrario, implicaría hacer nugatorio lo dispuesto en la fracción II del mismo precepto legal que establece que cuando la información y documentación a que se refiere la primera fracción no haya sido proporcionada por el contador público se podrá requerir directamente al contribuyente.

Revisión fiscal 19/89. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 12 de abril de 1989.
Unanimidad de votos. Ponente: José Angel

Mandujano Gordillo. Secretario: Carlos Manuel Bautista Soto".

Tesis emitida por el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, visible en las páginas 259-260 del informe de la H. Suprema Corte de 1989.

Al resolver la contradicción de tesis la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifestó en sus puntos considerativos, lo siguiente:

"Así resulta evidente, como lo estimó el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito al resolver la revisión fiscal 19/89, que tratándose del medio de comprobación a que se refiere la fracción IV, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias que revisen la documentación a que aluden los números 52 del propio Código y 50 de su Reglamento, al efectuar el requerimiento mencionado en el artículo 55 de este último, están obligadas a sujetarse al orden en él establecido, pues tal disposición, pese a la expresión "podrá", no contiene una facultad potestativa de la autoridad para solicitar, cuando lo considere

pertinente, al contador o al contribuyente, la información y documentación que se estime necesaria y a que se refieren los incisos c) y d) del precepto en cita, ello como ya se dijo, sin perjuicio de que las propias autoridades hacendarias, con distinta finalidad, hagan uso en forma previa o simultánea, de los otros medios de comprobación establecidos en el señalado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación".

Con motivo de tal consideración se formó la jurisprudencia cuyo texto a continuación transcribo:

"COMPROBACION FISCAL. EL ARTICULO 42, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 55 DE SU REGLAMENTO OBLIGAN A LAS AUTORIDADES A SUJETARSE AL ORDEN ESTABLECIDO AL HACER USO DE LOS MEDIOS DE.- Tratándose exclusivamente del medio de comprobación a que se refiere la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias que revisen la documentación a que aluden los artículos 52 del propio Código y 50 de su Reglamento, al efectuar el requerimiento mencionado en el artículo 55 de este último, están obligadas a sujetarse al orden en él

establecido, pues tal disposición, pese a la expresión "podrá", no contiene una facultad potestativa de la autoridad para solicitar, cuando lo considere pertinente, al contador o al contribuyente la información y documentación que se estime necesaria y a que se refieren sus incisos c) y d). Lo anterior sin perjuicio de que las propias autoridades hacendarias, con distinta finalidad, hagan uso en forma previa o simultánea de los medios de comprobación establecidos en el señalado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis 11/90.-Entre las sustentadas por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el DA 886/88, y el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito al resolver la revisión fiscal 19/89.-29 de enero de 1991. Cinco votos.- Ponente: José Manuel Villagordoa Lozano.-Secretario: Augusto Urdapilleta Trueba.

Tesis de jurisprudencia 1/91 aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el dieciocho de marzo de mil

novecientos noventa y uno.-Unanimidad de cinco votos de los señores ministros: Presidente Carlos de Silva Nava, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León".

Visible en la página 11 de la Gaceta No. 40 del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de abril de 1991.

La Jurisprudencia de la Corte, por si misma no obliga a las autoridades administrativas ya que, en todo caso, quienes están obligados a aplicarla son los Tribunales Federales o Locales del país en los casos concretos que los particulares les propongan, con fundamento en el artículo 192 de la Ley de Amparo, es decir, el contribuyente que considere que las autoridades violaron el procedimiento al revisar su dictamen debe poner a consideración de los tribunales correspondientes su caso concreto haciendo valer la jurisprudencia para que en su caso le sea aplicada.

CONCLUSIONES

- El dictamen fiscal que los contribuyentes presentan ante las autoridades administrativas constituye un medio de control que hace las veces de una visita domiciliaria.
- El dictamen fiscal es un conjunto de hechos y opiniones emitidas por un contador público autorizado sobre la situación financiera de un contribuyente y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales que se presumen ciertos salvo prueba en contrario.
- Los hechos afirmados en los dictámenes se presumen ciertos, por lo que la carga de la prueba corresponde a las autoridades en caso de controversia.
- Tomando en cuenta que la revisión al dictamen hace las veces de una visita domiciliaria, las autoridades deben cumplir con los requisitos de forma y procedimiento previstos en el artículo 16 Constitucional al llevarla a cabo porque al no hacerlo de esa manera, entonces el dictamen no tendría soporte constitucional.
- El hecho de presentar dictamen no limita las facultades fiscalizadoras de las autoridades, de tal manera, que a pesar de su presentación las autoridades están en posibilidad de ejercitar

cualquier otra de sus facultades de revisión sobre el contribuyente dictaminado.

- Permitir la presentación del dictamen fiscal constituye trasladar la fiscalización al propio contribuyente.

- Para la revisión al dictamen se debe seguir el procedimiento específico en sus justos términos, porque de lo contrario no se inician las facultades de revisión sobre el contribuyente que lo presentó.

- Debido a que los extranjeros están obligados a contribuir para los gastos públicos por los ingresos obtenidos derivados de fuentes de riqueza en territorio nacional, las autoridades están facultadas para revisarles el cumplimiento de las disposiciones legales y, en su caso, liquidarles los impuestos omitidos.

- La revisión a los dictámenes es una facultad reglada, que consiste en el poder de que se encuentra investido el órgano administrativo donde la ley le señala no sólo la forma de obrar, sino la manera de hacerlo, de modo que no exista margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto.

- Las facultades de comprobación fiscal sobre los contribuyentes dictaminados se inician con el primer acto de requerimiento de información que se haga directamente al interesado.

- Cuando los contribuyentes consideren que las autoridades no efectuaron correctamente el procedimiento de revisión previsto por las disposiciones fiscales y por ese motivo se les emitió alguna liquidación de impuestos, deben poner a consideración de los tribunales competentes su caso particular a efecto de que, en su caso, les sean aplicados los criterios jurisprudenciales existentes emitidos sobre casos iguales.

B I B L I O G R A F I A

LIBROS:

-Briseño Sierra, Humberto "Derecho Procesal Fiscal"; antigua Librería Robledo; México, 1964.

-Calvo Langarica, César "Dictámenes Declaratorias e Informes de Contador Público Registrado"; Editorial Pac; México, 1990.

-Cervantes Torrejón, Fernando "La Inspección de los Tributos"; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1975.

-Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto "Principios de Derecho Tributario"; Editorial Pac; México, 1986.

-Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto "El Responsable en Materia Tributaria"; Difusión Fiscal S.H. y C.P.; México, 1975.

-De la Garza, Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano"; Editorial Porrúa; México, 1973.

-Garza, Cervando J. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano"; Editorial Cultura; México, 1949.

-Johnson Okhuysen, Eduardo "Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal"; México.

-Margain Manautou, Emilio "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"; Editorial Porrúa; México, 1989.

-Moreno Padilla, Javier "Prontuario de Leyes Fiscales"; Editorial Trillas; México, 1981.

OTRAS PUBLICACIONES:

-Investigación Fiscal; S.H. y C.P. No. 3; Mayo-Junio, 1982.

-Declaraciones sobre Normas de Auditoría; Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Julio, 1980.

-V Mesa Redonda sobre Derecho Fiscal; Análisis Fiscal V.L.

-Manual de Redacción de Informes de Auditoría; Touche Ross International; Enero, 1984.

-Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

-Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.

ORDENAMIENTOS LEGALES:

-Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

-Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

-Ley del Impuesto sobre la Renta.

-Código Fiscal de la Federación.

-Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

-Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito
Público.