

00761

16
24.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

UNIDAD DE POSTGRADO

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN DERECHO

TITULO: "LOS EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE"

SUSTENTANTE: LAZARO RAUL ROJAS CARDENAS

NUMERO DE CUENTA: 8533286-1

CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO

ENERO 1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE.

INTRODUCCION.	1.
----------------------	-----------

CAPITULO I.

DICTAMEN E INFORMACION PARA EFECTOS DE LA LEGISLACION FISCAL	11.
1.1. CONCEPTO DE DICTAMEN, EVOLUCION Y FINALIDAD QUE PERSIGUE.	11.
1.1.1. DICTAMEN FISCAL. CONCEPTOS GENERALES.	13.
1.1.2. EVOLUCION LEGAL DEL DICTAMEN.	16.
1.1.3 FINALIDAD QUE PERSIGUE EL DICTAMEN.	19.
1.2. TEXTO DE LOS DICTAMENES RECOMENDADOS POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C.	22.
1.3. ANALISIS DE LAS AFIRMACIONES DEL DICTAMEN.	27.
1.3.1 CONTENIDOS INDISPENSABLES DEL DICTAMEN.	28.
1.3.2. ALCANCE DEL DICTAMEN.	48.
1.4. PARRAFOS SOBRE CONTRIBUCIONES.	53.

1.5. FECHA Y FIRMA DEL DICTAMEN. 59.

CAPITULO II.

LA SALVEDAD EN LOS DICTAMENES. 61.

2.1. DICTAMENES CON SALVEDAD. 61.

2.1.1. LIMITACIONES EN EL ANALISIS DEL DICTAMEN. 64.

2.1.2. POR EXIGENCIA Y DETERMINACION DEL CONTRIBUYENTE. 65.

2.1.3. POR CAUSAS AJENAS AL CONTROL DEL CONTRIBUYENTE Y DEL AUDITOR. 66.

2.2. LOS ESTADOS FINANCIEROS NO PRESENTAN RAZONAMIENTOS LOGICO-CONTABLE DE LA SITUACION FISCAL DEL ENTE DICTAMINADO. 66.

2.2.1. QUE LA INFORMACION INTERNA DEL ENTE DICTAMINADO NO ESTE DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. 67.

CAPITULO III.

REGULACION JURIDICA DEL DICTAMEN. 69.

3.1. DISPOSICIONES LEGALES QUE EXIGEN QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS MORALES Y PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL, DEBAN SER DICTAMINADOS. 69.

3.1.1. NATURALEZA JURIDICA DEL DICTAMEN CONTABLE.	69.
3.2. LA OBLIGACION DE DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS.	74.
3.3. REVISION DE DICTAMENES SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS.	79.
3.4. LA DICTAMINACION PARA EFECTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.	97.
3.4.1. EL DICTAMEN EN LA SEGURIDAD SOCIAL Y LA NUEVA LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1997.	107.
3.5. EL DICTAMEN EN LA ENAJENACION DE ACCIONES.	108.

CAPITULO IV.

LOS DICTAMENES CONTABLES Y LOS PERITAJES CONTABLES RENDIDOS EN JUICIOS.	117.
4.1. NATURALEZA JURIDICA DEL DICTAMEN CONTABLE.	117.
4.2. OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN CONTABLE.	143..
4.3. NATURALEZA JURIDICA DEL PERITAJE CONTABLE RENDIDO EN JUICIO.	146.
4.3.1. VALOR JURIDICO DE LA PRUEBA PERICIAL.	150.

CAPITULO V.

RESPONSABILIDAD DEL DICTAMINADOR.	159.
5.1. LA RESPONSABILIDAD DEL DICTAMINADOR.	159.
5.1.1. RESPONSABILIDAD FISCAL- ADMINISTRATIVA.	159.
5.1.2. AMONESTACION, SUSPENSION Y CANCELACION DEL REGISTRO PARA DICTAMINAR.	163.
5.1.3. CASO FORTUITO Y FUERZA MAYOR.	176.
5.1.4. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.	179.
5.2. RESPONSABILIDAD PENAL POR ACTIVIDAD DOLOSA	181.
5.2.1. EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD PARA EL DICTAMINADOR.	190..
5.2.2. EL DOLO Y LA CULPA.	192.
5.2.3. DICTAMINADOR SENTENCIADO POR LA COPARTICIPACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.	196.
5.3. EL DELITO DOLOSO DEL DICTAMINADOR EN LA TEORIA LOGICA DEL DELITO.	200.
5.4. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL DICTAMINADOR	208.
5.5. EL DICTAMINADOR Y SU SEMEJANZA DON LA RESPONSABILIDAD DE LOS NOTARIOS.	215.

CAPITULO VI.

EVOLUCION LEGAL DEL DICTAMEN CONTABLE EN EL DERECHO MEXICANO.	217.
6.1. DISPOSICION QUE LE DIO ORIGEN.	217.
6.2. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.	222.
6.3. EL CODIGO FISCAL DE 1981 Y SUS REFORMAS FUNDAMENTALES EN EL DICTAMEN.	224.
6.4. EL DICTAMEN Y LA MISCELANEA FISCAL PARA EL AÑO DE 1996, EN LA REPUBLICA MEXICANA.	225.
6.5. EL DICTAMEN Y LA MISCELANEA FISCAL PARA EL AÑO DE 1997 EN LA REPUBLICA MEXICANA.	233.
6.5.1. EL DICTAMEN CONTABLE EN EL MARCO DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO.	236.

CAPITULO VII.

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DICTAMENES CONTABLES.	241.
7.1. EL DICTAMEN Y EL ARTICULO 9º DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	241.
7.2. EL DICTAMEN, EN LA SEGURIDAD JURIDICA DEL AUDITOR.	246.

7.3. EL DICTAMEN Y LA DELEGACION DE FACULTADES EN TERMINOS DE LOS ARTICULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	249.
7.4. EL DICTAMEN Y EL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	255.
7.5. EL DICTAMEN Y EL AJUSTE DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS.	255.
CONCLUSIONES.	260.
BIBLIOGRAFIA.	279.
HEMEROGRAFIA.	285.
LEGISLACION.	286.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

INTRODUCCION.

La intervención económica, desarrollada por un ente que realiza un especial hecho generador de crédito fiscal, queda sujeta por ley al cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter formal y material ante la potestad soberana del Estado.

El Estado ejerce su soberanía tributaria ante los contribuyentes a través de los órganos gubernamentales, y por los medios determinados previamente por la Ley, respetando en todo tiempo el principio de legalidad denominado en el derecho romano como: "EX-LEGE"; tal es el caso del DICTAMEN de contadores públicos autorizados para emitir su opinión lógica contable respecto de la situación que guardan los estados financieros del contribuyente, **tendiente a prestar un auxilio especial a la Hacienda Pública Federal para un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria**, además de desarrollar un medio de fiscalización externo e independiente en beneficio del ente gubernamental tributario, siendo por ende, en esencia un medio de control preventivo para evitar la evasión de contribuciones y el fraude fiscal que se gesta en perjuicio de la administración tributaria; limitando con su análisis profesional el encuadramiento de delitos fiscales derivado de la falta del entero en los créditos fiscales.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Es importante resaltar desde este instante, que el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 21 de abril de 1959, creó la Dirección General de Auditoría Fiscal, regulando la fiscalización contractual mediante la autorización del contador público ante la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como establecer la posibilidad de que los contribuyentes en forma obligatoria o voluntaria en algunas circunstancias, utilicen los servicios profesionales de dictaminadores externos, quienes, al realizar el análisis de la documentación económica del contribuyente, expresen el estado que guarda la situación financiera del ente dictaminado, y desentrañen para los fines gubernamentales el comportamiento fiscal que ha venido desarrollando el contribuyente.

Ante esta perspectiva, la primera finalidad del presente ensayo jurídico es demostrar que el contador público autorizado para emitir dictámenes queda sujeto a una serie de responsabilidades administrativas, penales y civiles por la falta de previsión, provisión, probidad, honradez y profesionalismo al desarrollar su actividad como auditor independiente.

Dentro de las responsabilidades del contador público al desarrollar su actividad en la dictaminación, es de relevancia comentar, que el dictaminador quedará sujeto a la normatividad tributaria del Código Fiscal de la Federación, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, del Código Penal Federal, del Código Federal de Procedimientos Penales, así como a la Ley de Profesiones, situación que dependerá del tipo de violación cometida al desarrollar su actividad profesional, e independientemente de las sanciones que le imponga el instituto o colegio de contadores al que pertenezca.

La segunda finalidad de la presente investigación jurídica, es analizar tanto el contenido, como los alcances legales de los DICTAMENES mediante su obligatoriedad y aplicabilidad en el ámbito de la contabilidad pública, conforme a

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

los principios generalmente aceptados y las normas de auditoría emitidos por los institutos y colegios de contadores públicos; estudiando la obligatoriedad, su legalidad y constitucionalidad que entrañan éstas normas en términos de la legislación fiscal vigente en el territorio nacional.

Por otra parte **la tercera finalidad** del presente estudio, es analizar el valor jurídico que tiene el DICTAMEN contable emitido por el contador público, en correlación con el peritaje contable rendido en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; todo ello tendiente a indagar la naturaleza legal, así como la obligatoriedad jurídica del DICTAMEN aplicado a los estados financieros de un ente económico; ante ésta perspectiva, **es materia esencial del presente análisis**, el estudio de las semejanzas y diferencias existentes en ambos peritajes contables, así como el valor probatorio que guardan sendas opiniones técnicas en materia contenciosa fiscal.

Empero, **la materia primordial** en la presente investigación jurídica, es el análisis constitucional de las normas de auditoría y los principios generalmente aceptados aplicables en la dictaminación, además de desentrañar la violación constitucional en la profesión de los contadores públicos a pertenecer a un instituto o colegio de contadores como requisito indispensable para obtener la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a efecto de quedar debidamente registrado para emitir el dictamen.

Para el análisis de la indagación jurídica planteada, fue indispensable desarrollar el presente **PROTOCOLO DE INVESTIGACION JURIDICA**, mismo que dará la pauta para entender la profundidad dogmática en el ensayo legal que nos ocupa.

RESPECTO AL NOMBRE DE LA INVESTIGACION PLANTEADA:

En cuanto al título de la presente investigación jurídica, denominada **"LOS EFECTO JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE"**, se optó por tal denominación ya que el objeto central es la indagación e investigación de los resultados legales susceptibles de presentarse facticamente en virtud de la dictaminación; además, es indispensable analizar su normatividad, su legalidad y constitucionalidad.

RESPECTO A LA EXPOSICION DE MOTIVOS EN LA INVESTIGACION.

La dictaminación tiene como origen una práctica interna de las empresas y comercios; desarrollada a petición de sus propietarios, accionistas, directivos o a título personal del capitalista, teniendo como fin ejercer un control acerca del estado financiero y fiscal del negocio, así como ejercer un control de las personas físicas encargadas directamente de su administración y contabilidad.

El derecho fiscal reconoce la práctica contable de la dictaminación encuadrándola en la normatividad legal; sin embargo, deja fuera de una regulación jurídica a los principios generalmente aceptados de la contabilidad, así como las normas de auditoría.

La normatividad del dictamen ha sido superficialmente analizada por los doctrinarios y legisladores del derecho fiscal, por ende, su regulación comete graves violaciones constitucionales y legales a los contribuyentes cuya situación concuerde estrictamente con los supuestos de la dictaminación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

La esencia del problema estriba en que la regulación jurídica de la dictaminación comete graves violaciones constitucionales y legales en las garantías individuales de los gobernados en su carácter de contribuyentes; además de lesionar la esfera jurídica del dictaminador en su carácter de profesional al desarrollar su actividad.

Es indispensable identificar las violaciones indicadas, pero ellas sólo se identificarán cuando se conozca estrictamente la actual regulación legal del dictamen, así como la importancia y aplicabilidad de las normas de auditoría y de los principios generalmente aceptados de contabilidad aplicables a la auditoría externa; además, es esencial conocer el valor jurídico del dictamen y la responsabilidad en que puede incurrir dolosa o culposamente el profesionista contable al realizar su actividad.

RESPECTO A LA REVISION BIBLIOGRAFICA.

Como anteriormente mencionamos, la regulación de la dictaminación ha sido superficialmente analizado por los teóricos del derecho fiscal; en este sentido su problema se encuentra fundamentalmente estudiada por contadores públicos, quienes al analizar el dictamen se alejan de la emisión de criterios jurídicos, centrandó su acción fundamentalmente en la práctica contable sobre el análisis de los estados financieros y el estado fiscal del ente económico.

El estado del arte en la presente investigación jurídica, se encuentra fundamentalmente en diversas resoluciones del Poder Judicial Federal, así como del Tribunal Fiscal de la Federación, mismas que darán fuerza jurídica y teórica al presente trabajo de investigación. Resaltando que la frontera del conocimiento se

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

encuentra en una práctica contable que se aleja de profundizar jurídicamente sobre las repercusiones legales implicadas en la dictaminación.

Se aclara que el ensayo jurídico planteado, es independiente y se aleja de toda influencia que pudiera brindarle otros trabajos similares o análogos en el ámbito del derecho fiscal, pero al mismo tiempo, toma las bases generales del derecho y la normatividad fiscal mexicana para su exacta aplicación práctica.

RESPECTO A LA DEFINICION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION.

Consideramos relevante la presente investigación jurídica, toda vez que la actual legislación fiscal es violatoria de los derechos individuales del gobernado relacionado con la dictaminación; tanto del contribuyente en su calidad de sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria, así como del mismo contador público que realiza su actividad profesional.

RESPECTO AL PROPOSITO DE LA INVESTIGACION PLANTEADA.

Se considera que el presente trabajo de investigación jurídica da respuesta a las implicaciones legales de la dictaminación en los siguientes términos:

A) Se analiza a profundidad el grado de constitucionalidad en la dictaminación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

B) Se realiza un análisis estructural de los principios generalmente aceptados de la contabilidad, así como de las normas de auditoría, y su vinculación con el derecho mexicano.

C) Se realiza un análisis estructural del valor jurídico del dictamen, antes de un proceso contencioso-administrativo.

D) Se analiza el valor jurídico del dictamen en correlación con la prueba pericial contable rendida en el juicio contencioso-administrativo.

E) Se analiza esquemáticamente las responsabilidades administrativas, penales y civiles en que puede incurrir el dictaminador al desarrollar su actividad profesional.

F) Facilita el estudio legal del dictamen, tanto a los profesionistas contables, como a los abogados postulantes y teóricos del derechos fiscal mexicano.

Para tal efecto, fue indispensable dar respuesta a las siguientes hipótesis que inspiraron nuestra investigación, de las cuales se da razón a continuación:

A) Si en el derecho mexicano existe un órgano encargado exclusivamente de la creación de leyes, luego entonces, toda norma que no emane del Poder Legislativo no es susceptible de crear obligaciones para los particulares, ni para la aplicación de conocimientos técnicos o resoluciones legales, e independientemente

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

de que internamente en el gremio tenga un carácter obligatorio y coercitivo.

B) Si los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas de auditoría no se encuentran regulados por la normatividad con el carácter de leyes, luego entonces, su aplicación directa implica violaciones a las garantías de los gobernados cuya situación económica y jurídica se encuadra con la dictaminación, cuando su utilización lesiona su patrimonio o su esfera jurídica.

C) Si la dictaminación se encuentra prevista en la legislación como una obligación de carácter formal para los contribuyentes, luego entonces, la legislación debe regular estructuralmente a los principios generalmente aceptados de la contabilidad y las normas de auditoría, toda vez que éstos son los medios técnicos para el desarrollo de la auditoría externa.

D) Si el profesionista contable al desarrollar su actividad comete violaciones legales encuadrando su acción a un tipo penal fiscal, luego entonces, quedará sujeto a las sanciones jurídicas que le correspondan en virtud de la violación cometida al bien jurídico tutelado.

E) Si el dictamen contable se encuentra reconocido por la normatividad legal y ésta normatividad le otorga el valor probatorio de un indicio legal, luego entonces, el dictamen contable no es una simple documental, pero a su vez, no puede ser elevado al rango de prueba plena por no estar investido el profesionista contable de fe pública.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

F) Si en el derecho mexicano existe la libertad de asociación con la connotación de garantía individual, luego entonces, toda obligación para los profesionistas contables a pertenecer a un colegio o instituto de contadores públicos, como antesala para obtener su autorización gubernamental para emitir el dictamen, tal obligación es violatorio de las garantías individuales del gobernado.

Para demostrar las hipótesis descritas con antelación fue necesario realizar un tipo especial de investigación cuya esencia es fundamentalmente DOCUMENTAL, mediante el análisis y la revisión de publicaciones legales, mismas que a continuación se describen:

A) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley de la Administración Pública Federal, Código Fiscal de la Federación, Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley de Entidades Paraestatales, Ley del Presupuesto y Gasto Público Federal, Ley del Seguro Social, así como el Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social.

B) Diversas tesis y jurisprudencias en materia fiscal contenidas en el 4º CD-ROM del Poder Judicial de la Federación, de julio de 1994, así como en el 5º CD-ROM del Poder Judicial de la Federación de 1995.

C) Se practico una revisión estricta de la doctrina fiscal en materia de la dictaminación, tanto nacional como extranjera, además de practicar un estudio constitucional respecto de la dictaminación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Por su parte, el método utilizado para el desarrollo de la presente investigación jurídica tomo como referencia la actividad profesional de la dictaminación; realizando la indagación esencialmente en el ámbito del derecho fiscal federal mexicano, analizando en esencia documentos privados consistentes en doctrina nacional y extranjera en materia de la dictaminación, así como diversos documentos públicos consistente en diversos archivos del Poder Judicial Federal y del Tribunal Fiscal de la Federación.

Mediante la presente investigación se demuestran las hipótesis planteadas, además de poner en manifiesto diversas irregularidades existentes en el derecho fiscal mexicano, mismas que deberán de ser modificadas en beneficio del propio contribuyente.

Sin embargo, es importante resaltar que el principal problema a enfrentar para llevar a la realidad la presente investigación son los factores reales del poder, interrelacionados con la dictaminación fiscal.

CAPITULO I.

DICTAMEN E INFORMACION PARA EFECTOS DE LA LEGISLACION FISCAL.

1.1. CONCEPTO DE DICTAMEN, EVOLUCION Y FINALIDAD QUE PERSIGUE.

A lo largo de la historia contable, el público interesado en una situación económica vinculada a una actividad productiva, ha incrementado su interés por el conocimiento de la **INFORMACIÓN FINANCIERA Y FISCAL DE SU ACTIVIDAD**; tal interés es un elemento esencial, ya que el análisis de la **información** es el **único medio por el cual se puede determinar el grado de capacidad económica de una entidad, llámese persona física, moral o ente económico.**

Para desentrañar el objeto del presente subcapítulo, es indispensable comprender el significado y contenido del término **información**, para luego vincular su contenido con el dictamen fiscal.

"INFORMACIÓN.- Acción y efecto de informar o informarse. // Averiguación jurídica de un hecho o delito. // Pruebas que se hacen de la calidad y circunstancias necesarias en un sujeto para un empleo u honor."¹.

¹ **DICCIONARIO LEXICO HISPANICO.** W.M. JACKSON, Inc., Editores. Vol. II, México, p.p. 811.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

La información, en correlación con los estados financieros, **deberá de ser una averiguación financiera de un hecho contable, financiero y fiscal, capaz de ser veraz, oportuno y confiable**; de ahí la necesidad de la intervención directa en la revisión de los documentos económicos de la entidad dictaminada, por un **PROFESIONAL AUTORIZADO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO** de conformidad con los artículos 32A y 52 del Código Fiscal de la Federación, así como de los numerales 44 bis al 58 del Reglamento del mismo ordenamiento legal; profesional quien debe de emitir al término de su análisis contable y fiscal **una opinión independiente y experta** acerca de la razonabilidad y veracidad de los estados financieros, así como del cumplimiento y entero de las contribuciones, cuantificando las obligaciones tributarias del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en un período económico determinado; periodo de tiempo que fundamentalmente dispone la legislación mexicana que deberá de ser el último **ejercicio fiscal**² anterior a la emisión del dictamen contable.

La finalidad perseguida con el presente trabajo es la indagación jurídica acerca los efectos legales producidos con motivo de la realización del dictamen contable; para tal efecto, es necesario investigar la normatividad de los principios generalmente aceptados de los institutos o colegios de contadores públicos, así como las normas de auditoría de los mismos organismos.

² Debe de entenderse por EJERCICIO FISCAL los extremos establecidos en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra versa: "Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien su actividad con posterioridad al 1º de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate". Es de resaltar que el precepto legal citado hace referencia a dos tipos específicos de ejercicios fiscales, por una parte establece los EJERCICIOS FISCALES REGULARES, mismos que coinciden estrictamente con el año de calendario; y por otra parte regula los EJERCICIOS FISCALES IRREGULARES, siendo éstos los que se presentan cuando el inicio de actividades no comience el 1º de enero, pero que su duración será hasta el 31 de diciembre de ese mismo año.

Empero, por ahora lo indispensable es comprender el concepto y los alcances jurídicos contables del dictamen.

1.1.1. DICTAMEN FISCAL, CONCEPTOS GENERALES.

Un **DICTAMEN** es un documento emitido por un experto encargado del estudio de los estados financieros y fiscales de una entidad que realice un especial hecho generador de un crédito tributario.

La actividad profesional de la dictaminación ajustada a la normatividad mexicana recaerá en un contador público titulado, cuya opinión será independiente respecto de los resultados financieros y fiscales emitidos previamente a su desarrollo técnico, por el personal interno de la entidad revisada.

Las implicaciones jurídicas y contables del **DICTAMEN** no son fáciles de comprender, por ello, será necesario desarrollar un estudio profundo y veraz de los elementos que integran su concepto y contenido; por ende, será indispensable analizar las opiniones que al respecto han emitido diversos estudiosos de la materia tanto contable como fiscal, respecto de los alcances normativos del dictamen.

Nuestro trabajo es arduo, ya que el conocimiento de la materia fiscal ha sido atendida fundamentalmente por contadores públicos, dejándola al margen del conocimiento y opinión de los abogados postulantes, así como de los mismos estudiosos del derecho; en este sentido, se señalan a continuación diversas consideraciones y opiniones emitidas en torno al concepto y contenido del dictamen contable:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

I.- El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., opina al respecto:

"El Dictamen del Auditor es el documento formal que suscribe el contador Público conforme a las normas de su profesión, relativas a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente."³

II.- Por su parte, The American Institute of Certified Public Accountants, respecto al concepto del dictamen, señala:

"El objeto de un examen ordinario de estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la honradez, con la que presentan la situación financiera actual y los resultados de las operaciones. El informe del auditor es el medio de que se vale para expresar su opinión, o para no darla, si las circunstancias lo requieren. En cualquier caso consigna si su examen ha sido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. De acuerdo con estas normas se requiere que se declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y si esos principios se han aplicado en forma consistente en la preparación de los estados financieros del periodo actual, en relación con los del periodo anterior."⁴

III.- Lawrence L. Vance y Wayne S. Boutell, en su obra intitulada "Auditoría", consideran al respecto:

³ **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.** Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1986, p. 20.

⁴ **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.** American Institute of Certified Public Accountants, Comisión Publicaciones del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., trad. Enrique Martínez, México 1967.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"La opinión del Auditor es el documento en el que se expone lo que fue examinado y si su examen se ha hecho de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y si, en su opinión, los Estados Financieros fueron preparados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y consistentemente aplicados."⁵

Los conceptos antes citados varían considerablemente en cuanto a sus aspectos y alcances normativos; sin embargo, coinciden en sus elementos esenciales, formando en nuestra opinión un concepto general; en tales circunstancias, concluimos al respecto que el **DICTAMEN** consiste esencialmente en la emisión de una opinión técnica e independiente del auditor (contador público externo) respecto a los estados financieros internos de la entidad analizada, mediante la aplicación de las normas de auditoría, basando su razonamiento en el estudio de los documentos económicos de la entidad dictaminada, y acerca del estado fiscal que guarda la entidad en un período delimitado en el tiempo; encargándose, por su parte, de la revisión y comprobación de los estados financieros emitidos por el ente económico antes de la dictaminación, ajustándolos a la realidad financiera y fiscal del contribuyente, así como a la legislación fiscal y a los principios generalmente aceptados emitidos por los institutos o colegios de contadores públicos; proporcionando, además, al interesado, una confianza a través de una revisión exhaustiva en su contabilidad y documentos económicos.

En México, el dictamen se desarrolla mediante el método de muestreo de acuerdo a la legislación fiscal vigente en nuestro país.

Esta opinión permite el reconocimiento de la buena o mala marcha económica de una entidad; asimismo, deberá de mencionar las medidas necesarias

⁵ VANCE, Lawrence y Wayne S. Boutell. "Auditoría", Ed. Interamericana. México 1976. p.14.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

que habrá de tomar en cuenta el contribuyente para subsanar sus deficiencias financieras y fiscales.

En suma, mediante la opinión contable se trata de resolver algunos de los problemas presentados en la administración de la entidad, **sirviendo en todo momento de apoyo el DICTAMEN fiscal a la autoridad administrativa para revisión del estado económico que guarda la entidad, en virtud de que el dictamen presenta un valor probatorio IURIS TANTUM.**

1.1.2. EVOLUCIÓN LEGAL DEL DICTAMEN.

Durante mucho tiempo, la auditoría externa, también denominada DICTAMEN, ha sido asociada con la contabilidad; tal vinculación práctica ocasionó una interacción entre ambas esferas del conocimiento humano, como si se tratase de un mismo cuerpo; sin embargo, sus implicaciones conllevan a características propias, mismas que serán materia de análisis en el presente ensayo jurídico.

La profesión del auditor con las características que se le conocen en la actualidad, es de creación relativamente reciente, siendo la Ley Británica de Sociedades Mercantiles del año de 1862, la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público en la actividad de la auditoría.

En Inglaterra el 7 de abril de 1888, se comienza a regular los textos aplicables a la auditoría; así, se publicó en la revista "**The Accountant of Londres**" el siguiente dictamen:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"Tengo delante de mí el Balance... limitado al año que terminó en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto."⁶

Sin embargo, hay que recordar que desde la antigüedad la actividad de la contabilidad fue de gran importancia para el cuidado de los fondos públicos, muestra de ello, es el control de la riqueza pública en Babilonia, Grecia, Egipto y Roma; en tanto, que para el caso particular de México, es de relevancia destacar la economía de la Gran Tenochtitlan, pueblo que tenía un control exhaustivo de la riqueza pública llegada como tributo de los pueblos dominados, hecho que se puede constatar en las Cartas de Relación de Hernan Cortes⁷, así como también en diversos códices prehispánicos que sobrevivieron a la conquista de Mesoamerica.

En el México actual comienza a gestarse la dictaminación, cuando en el año de 1923 se funda en México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Más tarde, en el año de 1944 se expidió la Ley Reglamentaria de los artículos 4º y 5º constitucionales, misma que regula la obligación del contador público de tener título profesional; así, en el año de 1945 el Congreso de la Unión decreta la Ley Orgánica de la Universidad Nacional Autónoma de México facultándole en su artículo 2º fracción IV para expedir certificados de estudios, grados y títulos profesionales⁸.

⁶ MEIGS, Walter B. "Principios de Auditoría". Ed. Diana., México 1981, p. 835.

⁷ "En lo del servicio de Moctezuma y de las cosas de admiración que tenía por grandeza y estado, hay tanto que escribir que certifico a vuestra alteza que yo no sé por do comenzar.... En todos los señoríos de estos señores tenían fuerzas hechas, y en ellas gente suya, y a sus gobernadores y cogedores del servicio y renta que de cada provincia le daban, y había cuenta y razón de lo que cada uno era obligado a dar, porque tienen caracteres y figuras escritas en el papel que hacen por donde se entienden. Cada una de esta provincias servían con su género de servicio, según la calidad de la tierra, por manera que a su poder venía toda suerte de cosas que en las dichas provincias había". CORTES, Hernan. "Cartas de Relación", décimo cuarta ed., Ed. Porrúa S.A., México 1985, p. 60.

⁸ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, del 6 de enero de 1945 siendo Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos Manuel Avila Camacho.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En el año de 1949 se constituye el Colegio de Contadores Públicos de México A.C., y en el 1959, el Diario Oficial de la Federación pública un decreto expedido por el ejecutivo creando un nuevo organismo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al que se le dio el nombre de **Auditoría Fiscal Federal**, teniendo en sus funciones básicas las de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria; además, de tener la facultad de registrar a los contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes.

Dicho organismo es considerado por la jurisprudencia como no violatorio de la garantías individuales, ya que sus disposiciones tienen la finalidad de proveer a la exacta observancia de las obligaciones fiscales, para tal efecto se transcribe la presente jurisprudencia:

"AUDITORÍA FISCAL FEDERAL, DIRECCION GENERAL DE LEGALIDAD DE SU EXISTENCIA Y FUNCIONAMIENTO APOYADA EN EL REGLAMENTO DE 13 DE ENERO DE 1972.

El hecho de que el reglamento de 13 de enero de 1972 que regula el funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Federación se haya emitido separadamente del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, **para nada afecta su validez, en virtud de que cumple sus requisitos constitucionales**, ya que se expidió con fecha posterior al Código Fiscal de la Federación, y sus disposiciones tienen la finalidad de proveer a la exacta observancia de esta ley en los casos concretos.

Séptima Época. Tercera Parte:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Vol. 70. Pág. 41 A.R. 1305/74. Maria Guadalupe U. de Herrera. Unanimidad de 4 votos.

Vol. 71. Pág. 25. A.R. 3576/74. Eulalio Morales Ruiz. Unanimidad de 4 votos.

Vol. 74. Pág. 31. A.R. 3284/74. Gustavo Rodriguez Cabo Méyes. Unanimidad de 4 votos.

Vol. 78. Pág. 19. A.R. 923/73. Ruben Hernández de la Torre y otro. 5 votos.

Vol. 78. Pág. 19. A.R. 3171/74. Maria Guadalupe V. de Herrera y otros 5 votos⁹.

Con el nacimiento de esta institución, toma auge la práctica de la dictaminación en México, ya que le brinda una importancia económica y fiscal determinante al auditor externo de una entidad; pero, hay que recordar que la actividad desarrollada en la auditoría, ya existía en la práctica contable de las empresas, como un medio de control extra y correctivo para evitar los fraudes de los directivos, así como el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyente; empero, este acontecimiento regulado en la normatividad le brinda fuerza jurídica a la practica de la dictaminación en México.

1.1.3. FINALIDAD QUE PERSIGUE EL DICTAMEN.

Las principales finalidades perseguidas por el auditor al emitir un dictamen es proporcionar información esencial para la vida económica del contribuyente, respecto de la veracidad de sus estados financieros; sin embargo,

⁹ JURISPRUDENCIA 273. APJU 1917-1985 3ª Parte 62. Pág. 377.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

externamente tiene como objetivo servir de apoyo a la función fiscalizadora del Estado, de conformidad con los elementos que a continuación serán descritos:

A.- Determinar la buena fe del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones sustantivas y formales tributarias, así como revisar por ende, su auto-accertamento.

B.- Facilitar a las autoridades fiscales la revisión de los estados financieros de una entidad económica.

C.- Emitir una opinión acerca del estado económico y fiscal que guarda el contribuyente.

D.- Determinar la existencia de fraudes o errores en la contabilidad de los entes económicos que realicen el especial hecho generador del crédito fiscal susceptible de ser dictaminado.

E.- Determinar la legal situación financiera y los resultados correctos en las operaciones materiales de la entidad económica.

F.- Determinar si puede ser sujeto a crédito.

Los entes económicos sujetos a la dictaminación cuando su conducta es susceptible de apegarse a esa obligación formal, deberán de tratarse fundamentalmente de empresas comerciales, industriales, maquiladoras o de servicios, o bien de personas físicas con actividad empresarial, en los supuestos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Esta información no sólo va dirigida al capitalista, a los accionistas o los responsables solidarios del ente económico, o al interesado directo de la buena marcha de la actividad productiva o de servicios, toda vez que esta información es de suma importancia para los socios interesados en el comportamiento económico, financiero y fiscal de la entidad, ya que esta información a su vez es indispensable en la toma de decisiones a fin de fijar los objetivos, perspectivas y obligaciones a los que se puede comprometer el ente económico.

Por su parte, el dictamen también se dirige, en forma legal a terceros interesados con la actividad económica, tal pueden ser el caso de las autoridades fiscales nacionales, federales y locales, y autoridades fiscales extranjeras con las que México tiene tratados de intercambio de información tributaria para evitar la doble tributación internacional; asimismo, va dirigido a instituciones de crédito, acreedores, y organismos fiscales autónomos, fundamentalmente.

De esta manera, el órgano encargado de la dirección podrá tomar las medidas que crea necesarias de acuerdo a los intereses legales que ostente el ente económico dictaminado, sin que ello implique un alto riesgo para el contribuyente en las posibles pérdidas que puede sufrir en su patrimonio; ya que en todo caso el dictamen es una medida preventiva que auxilia en la toma de decisiones, e independientemente de ser un medio de fiscalización externo de la hacienda pública; por ende, sus repercusiones legales implican situaciones administrativas, penales y civiles.

Cabe destacar que la figura jurídica del dictaminador fiscal no es la gran solución para el control de los problemas tributarios sustantivos y formales, ya que al ser éste un auxiliar de la administración en el ámbito del derecho fiscal, se convierte en un mero revisor de los estados financieros del ente que realice el

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

especial supuesto contributivo susceptible de ser dictaminado, mediante la emisión de una opinión y juicio de valor de carácter técnico-contable.

Empero, su opinión no es de relevancia decisiva en el ámbito jurídico del Derecho Administrativo-Fiscal Mexicano, toda vez que la opinión del dictaminador no está reconocida por el Derecho Mexicano con la connotación de fe pública, a pesar de ser un medio de aplicar la fiscalización externa.

1.2. TEXTO DE LOS DICTÁMENES RECOMENDADOS POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

La presentación de los dictámenes deberá expresar en forma clara y precisa el grado de efectividad y eficacia en la economía y administración de una entidad. Siguiendo esta idea y con el objeto de unificar criterios entre los profesionistas en contabilidad autorizados para practicar dictámenes, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., ha emitido para sus agremiados diversos textos de dictámenes, algunos de los cuales mencionaremos en las siguientes líneas:

A) "He examinado el Balance General de la Compañía _____, al _____, y los Estados de Resultados y de Cambios en la Situación Financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de registro contables y los otros Procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la Situación Financiera de la Compañía _____, S.A. al _____ y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con los Principios de Contabilidad

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Generalmente Aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior"¹⁰.

B) "He examinado el Balance General de la Compañía _____, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los Estados de Resultados, de Variación con el Capital Contable y de Cambio en la Situación Financiera que le son relativos por los años que terminaron en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría Generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de Contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en tales circunstancias.

En mi opinión los Estados Financieros adjuntos presentan razonablemente la Situación Financiera de la Compañía _____, S.A. al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el Capital contable y los Cambios en la Situación Financiera por los años que terminaron en esa fecha de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados sobre bases consistentes"¹¹.

El primer párrafo que antecede describe el Estado de Posición Financiera que el auditor ha desarrollado con la técnica contable, refiriéndose específicamente a los alcances económicos del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria presenta en un período determinado en el tiempo.

Respecto al segundo párrafo, es de importancia comentar que éste describe los elementos económicos descubiertos durante el análisis de los estados financieros, exhibiendo un informe esquemático de su labor; sin embargo, sendos

¹⁰ **MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO**, primera ed., Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1988, p. 12.

¹¹ Op. Cit. p. 13.

modelos sólo se refieren a empresas, dejando de regular a las personas físicas con actividad empresarial; pero, toda vez que los modelos no conforman textos jurídicos, son susceptibles de ajustarse a las necesidades y circunstancias trazadas por el ente dictaminado, siguiendo en todo caso la normatividad planteada en el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Reglamento de éste mismo Ordenamiento Legal, pero necesariamente deberá de tomar en cuentas los principios generalmente aceptados de la contabilidad por estar reconocidos en la legislación y la jurisprudencia fiscal mexicana.

Este tipo de dictámenes es eminentemente técnico ya que tiene un verdadero significado contable y financiero, entendido por los conocedores de la materia sin ningún problema; pero, sus alcances jurídicos no son fácilmente percibidos; la diferencia que existe entre ambos significados, estriba en esencia en que el primero de los modelos no describía el estado de variación en el capital contable; sin embargo, en la actualidad es necesario darle seguimiento a dichas variaciones debido a la situación de inestabilidad económica por la que atraviesa nuestro país, ya que el estado financiero descrito, toma como fundamento las modificaciones de la utilidad contable y el coeficiente inflacionario¹².

Por nuestra parte, no es factible concluir esta segunda etapa del ensayo sin antes conocer el significado de la palabra DICTAMEN en la lengua española, ya que su conocimiento permitirá profundizar en el tema desarrollado; al respecto la

¹² Para mayor información acerca de los Estados de Variación en el Capital Contable y de Cambio en la Situación Financiera, se recomienda analizarla obra intitulada "La Reexpresión de los Estados Financieros ante el Boletín B-10 con sus Adecuaciones", de Jaime Domínguez Orozco, décima segunda ed., Ed. Calidad Eftsa, México 1992; respecto del Capítulo XIV: "Análisis de Interpretación de Estados Financieros", p.p 321 a 333.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Real Academia de la Lengua describe: " Dictamen.- *Opinión y juicio sobre una cosa*"¹³.

Otros autores dan un significado más amplio de este concepto, tal es el caso del Diccionario Porrúa de la Lengua Española, que al respecto señala: "*Dictamen. Opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa. Concepto, sentencia. Informe acerca de una consulta planteada*"¹⁴.

Se desprende de los conceptos con antelación expuestos que en el DICTAMEN, en términos genéricos, existe una opinión, es decir, un juicio de valor emitido por una persona física acerca de un determinado objeto o cosa del que se le pregunta; en este sentido, los dictámenes emitidos por un contador público describen un juicio de valor respecto de los estados financieros que guarda la contabilidad del ente dictaminado.

Sin embargo, cuando su opinión se desarrolla en el ámbito jurídico, solamente es facultad de un juzgado, tribunal o de la propia Corte emitir una opinión con valor jurídico respecto de la interpretación legal que guarda la legislación fiscal en su relación con el manejo contributivo y económico de una entidad; toda vez que el jurista es **perito en Derecho**.

¹³ **DICCIONARIO LEXICO HISPÁNICO**. Tomo I. Revisado por W. M. Jackson, quinta ed. Ed. Jackson, México. 1979, p. 48.

¹⁴ **DICCIONARIO PORRUA DE LA LENGUA ESPAÑOLA**. Preparado por Ralvy Poudevida. Revisado por Francisco Monteverde, Ed. Porrúa S.A., México, 1981.

En tal sentido, la soberanía del Estado se transforma respecto de la materia fiscal en una **POTESTAD TRIBUTARIA**¹⁵ a cargo del poder legislativo, quien es el órgano facultado para el establecimiento de las normas tributarias.

Empero, la **COMPETENCIA TRIBUTARIA**¹⁶ queda a cargo del poder ejecutivo, en términos de una correlación estricta entre los artículos 16 (como precepto rector de los actos de molestia) y 90 (como precepto rector de la Administración Pública Centralizada y la Paraestatal) de la Constitución, quien a su vez, es el ente encargado de llevar la norma tributaria al campo de la realidad administrativa, tendiente a vigilar, comprobar y en su caso obligar al cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del ámbito administrativo y de fiscalización, fundamentalmente mediante la práctica de visitas domiciliarias de carácter fiscal mismas que se deben de ajustar a los requisitos de los cateos, así como la práctica de los Procesos Económicos Coactivos; en tanto que la **FACULTAD JURISDICCIONAL**

¹⁵ Respecto a la **POTESTAD TRIBUTARIA**, es denominada por el **Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutierrez** a la función del Estado que le faculta para la creación de normas tributarias, en su libro de **Principios de Derecho Tributario**, 3ª ed., Ed. Limusa, México 1994, página 47: situación jurídica que es denominada por el erudito jurista y maestro **Raúl Rodríguez Lobato** como función normativa del Poder Tributario, en su libro de **Derecho Fiscal**, segunda edición, Ed. Harla, México 1994, página 7.

¹⁶ La **COMPETENCIA TRIBUTARIA DEL ESTADO** es denominada por el **Dr. Delgadillo Gutierrez**, en su obra con antelación invocada, a la "facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido", es decir, se presenta la competencia tributaria del Estado en el momento en que se encuadra la conducta del sujeto pasivo directo en la norma jurídica dando origen a la relación jurídica tributaria, implicando el sometimiento del contribuyente a los órganos fiscales del Poder Público: situación jurídica que es llamada por el maestro **Rodríguez Lobato**, con la connotación de Función Administrativa del Poder Tributario, esto a nivel ejecutivo, empero, a nivel judicial, se presenta una Función Jurisdiccional del Poder Tributario.

A mayor abundamiento en derecho es de relevancia resaltar que la competencia es "(Encuentra su raíz etimológica en las voces latinas *competentia*, *ae* [*competens*, *entis*], relación, proposición, aptitud, apto, competente, convivencia, en castellano se usan como sinónimos los vocablos: aptitud, habilidad, suficiencia, disposición). I.- En un sentido jurídico general se alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer a llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos. Recuérdese que el artículo 16 de nuestra Carta Magna, dispone que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito por autoridad competente...". **DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO**, Tomo II, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1983, pág. 167.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

está a cargo del Poder Judicial, quien es el ente encargado de resolver la problemática fiscal y en su caso emitir criterios para resolver casos semejantes que se presenten en la realidad a través de jurisprudencias y tesis, encuadrando órganos administrativos, tales como los Tribunales de lo Contencioso Administrativo dotados de plena autonomía para resolver controversias de naturaleza fiscal en términos de los artículos 73 fracción XXIX-H; 104, Fracción I-B; y 122, fracción IV, inciso e), todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.3. ANALISIS DE LAS AFIRMACIONES DEL DICTAMEN.

El dictamen de los estados financieros para efectos fiscales, requiere una clara comprensión de la responsabilidad que el auditor asume al expresar su opinión profesional. La naturaleza y grado de responsabilidad del dictaminador se expresa fundamentalmente en el artículo 52, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, mediante sanciones administrativas, teniendo en cuenta la probidad, honradez y la buena fe con la que se conduzca el profesional contable.

Sin embargo, para comprender el contenido y alcances del dictamen, es indispensable desarrollar un análisis detallado del informe emitido por el contador público externo, con los documentos y hechos que dieron forma a su dictamen.

Un dictamen estará conformado de varios contenidos indispensables, regulados fundamentalmente por el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y por los principios de contabilidad generalmente aceptados, mismos que a continuación pasaremos a desarrollar.

1.3.1. CONTENIDOS INDISPENSABLES DEL DICTAMEN.

La sección de la opinión de un dictamen contiene ciertas frases y palabras claves, agrupadas en el siguiente orden:

A) Opinión¹⁷.

B) Información razonable¹⁸.

C) Análisis de los Estados Financieros.

Se desarrolla un análisis del Balance General¹⁹, así como del Estado de Resultados²⁰, como estados financieros principales; en tanto se

17 **"DICTAMEN, OPINION O CERTIFICADO.-** En la parte final del informe debe hacer constar el dictamen u opinión del contador público que practicó el examen.
"Siguiendo una costumbre largamente arraigada, el dictamen suele llamarse todavía "certificado", a pesar de que los organismos están unánimemente de acuerdo en que al practicar el examen de los estados financieros no es posible "certificarlos", ya que no se trata de asegurar o dar por cierto su contenido", sino simplemente de expresar una opinión acerca de si presenta o no, razonablemente, la posición financiera de la empresa. Sin embargo, decíamos la costumbre sigue imponiéndose y, sobre todo en el lenguaje común, se habla de "balance certificados para designar aquellos suscritos con la opinión o dictamen del profesionista, aun cuando, oficialmente se le llama "balance dictaminado". **RUIZ DE VELASCO, et alter. "Auditoria Práctica"**, novena ed., Ed. Banca y Comercio, S.A., México 1986, p.p. 39 y 40.

18 Se recomienda la obra intitulada: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", del **INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS**, novena ed., México 1994.

19 Los principales contenidos del **Balance General o Estado de Situación Financiera**, son los siguientes, de acuerdo a la fórmula algebraica $(A = P + C)$ o $(C = A - P)$:

ACTIVO:

CIRCULANTE:

A) Caja, B) Bancos, C) Acciones y títulos a la vista, D) Clientes, F) Documentos por cobrar, G) Deudores Diversos, H) Almacenes de Mercancías.

FIJO:

A) Documentos por cobrar a largo plazo, B) Terrenos, C) Edificios, D) Mobiliarios y Equipos de Oficina, E) Equipo de Reparto, F) Equipo de Transporte, G) Maquinaria, H) Depósitos en Garantía, I) Acciones y Valores a largo Plazo, J) Patentes y Marcas y Créditos Mercantiles.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

practicará un estudio al Estado de Variación en el Capital Contable, y del Estado de Cambio en la Situación Financiera, en su calidad de estados financieros secundarios.

DIFERIDO:

A) Gasto de Organización. B) Gastos de Instalación. C) Prima de Seguros. D) Propaganda y Publicidad. E) Papelería y Artículos de Escritorio. F) Interés Pagado por Anticipado. G) Rentas Pagadas por Anticipado. H) Anticipo a Proveedores. I) IVA por acreditar.

PASIVO:

A CORTO PLAZO:

A) Proveedores. B) Prestamos Bancarios a Corto Plazo. C) Documentos por Pagar. D) Acreedores Diversos. E) Dividendos por Pagar. F) Impuestos por Pagar. G) Anticipos de Clientes. H) Cobros Anticipados a Corto Plazo. I) IVA por pagar.

A LARGO PLAZO:

A) Hipoteca por Pagar. B) Acreedores hipotecarios. C) Documentos por Pagar a Largo Plazo. D) Prestamos Bancarios a Largo Plazo. E) Obligaciones por Pagar.

DIFERIDO:

A) Rentas Cobradas por Anticipado. B) Intereses Cobrados por Anticipado.

CAPITAL CONTABLE:

A) Capital Social. B) Reserva de Capital. C) Utilidad o Pérdida de Ejercicios Anteriores. D) Utilidad o Pérdida del Ejercicio. E) Reserva Legal. F) Reserva Estatutaria. G) Superávit por Revaluación (cargo a activo revaluado).

Para mayor información ver: **PAZ ZAVALA, Enrique**. "Introducción a la Contabilidad", primera ed., Ed. ECASA. México 1988, p.186.

²⁰ El Estado de Resultados muestra los efectos de las operaciones de una entidad y su resultado final en una forma de beneficio o pérdida en un periodo determinado, sus elementos son los siguientes:

A) Ventas Totales. B) Devoluciones sobre venta. C) Rebaja sobre venta. D) Descuentos sobre compras. E) Compras totales. F) Gastos sobre compras. G) Rebajas sobre compras. H) Devoluciones sobre compras. I) Descuentos sobre compras. J) Inventario Inicial. K) Inventario Final. L) Gastos de Venta. LL) Gastos de Administración. M) Gastos y productos financieros. N) Ventas netas. Ñ) Compras netas. O) Costo de lo vendido. P) Utilidad en venta o bruta. Q) Gastos de operación. R) Utilidad de operación. S) Importe neto entre otros gasto y otros productos. T) Utilidad de ejercicio.

Para mayor información ver: **PAZ ZAVALA, Enrique**. "Introducción a la Contabilidad". primera ed., Ed. ECASA. México 1988, p.p. 197, 198 y 199.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

D) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados²¹.

E) Aplicación sobre bases consistentes.

Los puntos descritos en esencia determinan los objetivos y responsabilidades del auditor, elementos que a continuación pasaremos a dar razón conceptual y referencial de ellos.

A) LA OPINION:

El Diccionario Léxico Hispánico de la Lengua Española define a la opinión, en los siguientes términos:

"Dictamen o juicio sobre una cosa cuestionable. Concepto que se forma de una persona o cosa"²².

Resaltando el texto anterior e interrelacionándolo con el resto del trabajo planteado en este ensayo jurídico y, especialmente respecto al contenido del dictamen emitido por el contador público en el ejercicio de sus funciones, consideramos que el juicio de valor emitido por el profesional contable implica la actividad desarrollada por un "experto" al examinar los documentos contables de la entidad, mediante la manifestación de una opinión (juicio de valor) de los elementos

²¹ "Las normas de auditoría difieren de los procedimientos, en que los procedimientos se refieren a actos que han de ejecutarse, en tanto que las normas tiene que ver con medidas de la calidad de la ejecución de esos actos y los objetivos que han de alcanzarse con el uso de los procedimientos adoptados", ver: **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**, por American Institute of Certified of Public Accountants, op. cit.

²² **DICCIONARIO LEXICO HISPANICO**. Tomo II. Op. Cit., p. 1039.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

contables y fiscales practicados por el ente económico, a través de un suficiente juicio.

Toda vez que el contador público está considerado como un experto en el campo de la materia fiscal-contable, su opinión sobre los estados financieros, es una opinión profesional. Debido a esta situación, la opinión del dictaminador deberá estar basada en el examen de la evidencia suficiente para apoyar un juicio de valor informado, en este caso la evidencia suficiente deberá de estar conformada por el conjunto de la documentación contable desarrollada por el ente económico en el período de tiempo a ser dictaminado.

La confianza que se tiene de cualquier opinión profesional implica cierto grado de riesgo, y en la información emitida por el contador público necesariamente existirá también un cierto grado de riesgo, aunado a que **su opinión no pretende dar fe pública del contenido de los estados financieros en relación con la documentación económica del ente dictaminado, máxime que el derecho fiscal mexicano regula al dictamen mediante la técnica del muestreo.**

La revisión emitida por el dictaminador es proporcionar las bases para una opinión, no obstante, es importante resaltar que los conocimientos del contador público se sustentan en un conocimiento técnico y no científico, por ende, la opinión o el juicio llevado a efecto por un profesionista de la contabilidad no conlleva a una certeza experimentable, y aún menos cuando el dictamen toma como base el muestreo de la documentación del ente económico y la naturaleza cambiante de los principios de contabilidad emitidos por un instituto o colegio de contadores públicos.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Empero, es de relevancia destacar, que la actividad de los institutos o colegios de contadores públicos, mediante la emisión de principios y normas de su profesión, es en esencia la unificación de criterios para la emisión de una opinión contable, situación que por si sola es valiosa y respetable, máxime teniendo en cuenta la estructura de su creación, empero, su problemática jurídica será explicado en los próximos capítulos.

B) LA PRESENTACION RAZONABLE:

El presente término connota una presentación equitativa de la razonabilidad y exactitud de los datos analizados; consideramos que una presentación razonable deberá incluir los elementos siguientes para su sano desarrollo:

1.- Aclaraciones adecuadas.

Significa la inclusión de toda la información esencial para la propia interpretación de los estados financieros. Son ejemplos de tal información, la existencia de un pasivo a largo plazo, pasivo a corto plazo, pasivo diferido, activo fijo, activo circulante y activo diferido, así como el capital contable.

2.- Detalles razonables.

Es el alcance que se les debe dar a los aspectos específicos contenidos en las clasificaciones de los estados financieros, por ejemplo, una simple cifra del total del activo fijo o circulante en la mayoría de las circunstancias sería demasiado amplia en una

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

clasificación del estado financiero; por lo general, los inmuebles, los activos depreciables y los intangibles se presentan por separado, mostrando con ello con detalle la situación económica que existe en el ente dictaminado.

Para que el dictaminador exprese una opinión profesional de que los estados financieros **presentan elementos razonables**, debe creer y tener razón suficiente para su conocimiento en torno de los elementos que comprenden el balance general y el estado de resultados, presentándolos con veracidad y con exactitud razonable.

El dictaminador, al expresar la opinión profesional de que los estados financieros se presentan razonablemente, debe creer y tener razón justa para su convencimiento, en virtud de tener la convicción suficiente de que los estados financieros incluyen una presentación real de la razonabilidad y exactitud de los datos económicos existentes en la contabilidad del sujeto pasivo, a pesar de que la legislación mexicana regula al dictamen a través del muestreo de los datos económicos del ente dictaminado.

3.- Libertad de expresión.

La información deberá de ser presentada apeándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las aclaraciones adecuadas y a los detalles razonables; empero, la información deberá de expresarse estrictamente a la legislación

fiscal vigente, sin que exista, por ende, ningún tipo de solemnidad.

C) ANALISIS A LOS ESTADOS FINANCIEROS:

El principal Estado Financiero es el **ESTADO DE POSICION FINANCIERA**, también conocido como Balance General; mediante el cual se da a entender la cifra de la utilidad neta; otros lo interpretan como el conjunto de los elementos incluidos en el estado de resultados, pero a su vez se muestra con la formula: $(A = P + C)$ ó $(C = A - P)$, expresando la situación global en que se encuentra el ente dictaminado, al respecto se recomienda analizar la nota textual número 17 de la presente obra jurídica.

En el dictamen se debe de analizar por su parte el **ESTADO DE RESULTADOS**, donde se muestra los efectos económicos de una entidad en un periodo en el tiempo específico, mostrando los beneficio o perdidas que presenta la entidad al término del período analizado, obteniend al final del análisis la **UTILIDAD DEL EJERCICIO**, elemento que es esencial en el Balance General en el capítulo del Capital Contable, a mayor abundamiento sobre el Estado de Resultados se recomienda analizar la nota textual número 18 de la presente obra jurídica.

Emanados del Estado de Resultados y del Estado de Posición Financiera, se desprende los estados financieros secundarios del Estado de Modificación en el Capital Contable y el Estado de Cambio en la Situación Financiera, mismos que nacen de la comparación e interacción entre los estados financieros primarios en sus diversos

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

períodos de donde se extrae el cambio de la situación financiera o la modificación en el capital contable, para profundizar en su estudio y conocimiento se recomienda analizar las notas textuales números 43 y 44 de la presente obra jurídica.

D) LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS:

Los estados financieros que intentan presentar la situación financiera y los resultados de sus operaciones deberán presentarse de acuerdo con **LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.**

El informe del dictaminador debe establecer si tales principios han sido observados en la secuela de los estados financieros analizados internamente en función propia del ente económico dictaminado.

"Llamamos **principios de contabilidad generalmente aceptados** al conjunto de normas convencionales -es decir, que se siguen en virtud de la costumbre-, para lograr que los estados financieros reflejen razonablemente la posición financiera del negocio, a pesar de las aproximaciones a que haya sido necesario recurrir.

Los principios de contabilidad han sido cuidadosamente compilados en una obra que incluye un **inventario** de ellos, con extensos comentarios y explicaciones. Hay que advertir que esos principios son o incluyen convenciones para estimar los distintos renglones de los estados financieros.

Ejemplos de algunas de estas convenciones son los siguientes: los inventarios de mercancías se estiman a precio de costo, o de mercado, escogiendo el más bajo; los activos fijos deben someterse a un plan preconcebido de amortización de su costo; se acostumbra calcular una

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

rebaja razonable sobre las ventas para absorber las pérdidas por cuentas incobrables; diferir ciertos costos cuando beneficien a épocas posteriores al balance; acumular en las cuentas el importe de costo de operación no pagados como intereses, salarios, impuestos y demás; los resultados de una empresa deben calcularse en periodos iguales; contra todo producto deben aplicarse los costos y gastos correlativos, etc.

Las discusiones exhaustivas de estas reglas, aplicado a casos especiales que lo ameritan, está contenida en los boletines publicados por los Institutos Mexicanos y Americanos de Contadores Públicos²³.

Los principios de contabilidad no son, por supuesto, como las leyes inmutables de la física o emanadas del Poder Legislativo que les brinde un carácter general y abstracto obligatorio para todos los entes que se sitúen en los supuestos de la normatividad.

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados, son los siguientes:

"Estos principios se refieren al aspecto de transformar los datos en información y a la presentación de ésta, adecuada a sus usos o fines.

ENTIDAD.- La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

²³ **RUIZ DE VELASCO, Luis.** Op. cit. p.p. 44 y 45.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Se utilizan para identificar una entidad dos criterios: (1) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y (2) centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de éste ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

REALIZACION.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros particulares en la actividad económica y ciertos eventos económicos que le afectan.

PERIODO CONTABLE.- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse en el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económico que la contabilidad cuantifica se registra según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

de que ocurra eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación en este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

NEGOCIO EN MARCHA (PARTIDA DOBLE).- Esta dualidad se constituye de:

- 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y.
- 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son las especificaciones de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registros aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

RELEVANCIA SUFICIENTE.- La información contable, presentada en los estados financieros debe contener en forma cierta y

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA.- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe de equilibrar al detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

CONSISTENCIA.- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa"²⁴

La importancia en el uso de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con antelación citados, es de gran relevancia, ya que a través de los mismos se sintetizan los datos económicos del ente sometido a la contabilidad, tendiente a fijar su información financiera y fiscal; siendo guías de actuación para un mejor desarrollo de una actividad profesional; empero, los mismos no están legalmente legislados para ser obligatorios.

²⁴ **PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.** Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tercera ed., México 1988.

En este sentido, los principios de contabilidad generalmente aceptados, son sólo guías de actuación, como tales, están sujetos a evolución y modificación para responder a los cambios necesarios en el mundo de la actividad económica de las personas morales y de las personas físicas con actividad empresarial; en este sentido, los principios de contabilidad generalmente aceptados, son sólo directrices a seguir por los profesionistas de la contabilidad, ya que jurídicamente no pueden crear obligaciones por no estar emitidos por el poder legislativo.

En nuestro particular análisis, consideramos que los institutos o colegios de contadores públicos no son un órgano legislativo; sin embargo, tienen la libertad de dictar ordenamientos normativos internos tendientes a imprimir solidez, uniformidad, generalidad, y abstracción al trabajo de los agremiados; empero, sus implicaciones no deben de ser tomadas en cuenta por la autoridad para fincar algún tipo de responsabilidad a los profesionistas que incumplan con las normas y principios contables; toda vez que sobre los principios contables se encuentra la culpabilidad en que puede incurrir el profesionista al desarrollar su actividad, producto de sus conductas dolosas o faltas de previsión, provisión o probidad con que se conduzca.

Por otra parte, los principios de contabilidad no pueden formar parte de la **costumbre jurídica**, toda vez que la costumbre se va generando por los usos cotidianos, gestándose en la práctica de personas particulares y no cuando participa algún tipo de instituto no gubernamental que los forme.

Consideramos que el principal problema respecto a la consistencia de los principios de contabilidad es su falta de regulación legal, en virtud de colocar en un estado de inseguridad jurídica a los profesionistas que deben de aplicarlos; por ende, la solución de este problema se encuentra en su regulación jurídica, para evitar que un órgano o instituto no gubernamental tenga facultades por repercusión legislativas (haciendo la aclaración de que su finalidad no es ser un órgano legislativo), debido a los defectos que presenta el precepto legal que les reconoce valor a las normas de auditoría y a los principios contables, susceptible, inclusive de no ser aplicadas por el profesionista, puede su conducta ser encuadrada en algún tipo de responsabilidad administrativa.

La importancia de emitir la regulación legal, se presenta no por el deseo de codificarlos, ya que bien es sabido que todo gremio de profesionista se regula por normas interna que les obligan dentro de su grupo; toda vez que la importancia de la codificación se presenta en virtud del principio de legalidad (**Nullu tributum sine lege praevia**), y el de seguridad jurídica, afín de indicar estrictamente las normas que debe de respetar el profesional contable, como requisito sine quanon para ser privado de un derecho inherente a la dictaminación.

A mayor abundamiento en derecho, es de relevancia resalta que los principios de contabilidad generalmente aceptado se dividen en dos grandes ramas, la primer enfocada a la actividad de los entes no gubernamentales, en tanto que existe una segunda vertiente aplicable a la actividad de los entes públicos, tendiente a regular la contabilidad gubernamental.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"La contabilidad del gobierno es un instrumento que la hacienda pública va a tener para registrar todas sus operaciones. Se define como la técnica que se utiliza para registrar las transacciones de la administración pública federal y producir sistemáticamente información financiera, presupuestal, programática y económica, expresada en unidades monetarias, para facilitar la toma de decisiones de un gobierno.

Esta disciplina se va auxiliar de unos principios generalmente aceptados, pero especialmente adecuados para la administración pública federal.

Definición

Los principios de contabilidad gubernamental que identifican y delimitan a las entidades de la administración pública federal y sus aspectos financieros, presupuestales, programáticos y económicos son:

Ente

Se considera ente a toda dependencia gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por ley o decreto.

Existencia permanente

Se considera que el ente tiene vida permanente, salvo modificaciones posteriores de la ley o decreto que lo creó, en lo que se especifique lo contrario.

Cuantificación en términos monetarios

Los derechos, obligaciones y en general las operaciones que realice el ente, serán registrados en moneda nacional.

Período contable

La vida del ente se dividirá en períodos uniformes para efecto del registro de las operaciones y de información acerca de las mismas.

Los principios de contabilidad gubernamental que establecen la base para cuantificar las operaciones de la administración pública federal son:

Costo histórico

Los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación.

Base de registro

Los gastos deben ser reconocidos y registrados en el momento de que se devenguen y los ingresos cuando se realicen.

Los principios de contabilidad gubernamental referentes a la información son:

Relevancia suficiente

Los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, deben incluir la información suficiente para mostrar amplia y claramente la situación financiera, presupuestal y patrimonial del ente.

Control presupuestario

Corresponde al sistema contable el registro presupuestario de los ingresos y egresos comprendidos en el presupuesto del ente, así como su vinculación con el avance físico financiero de los proyectos programados.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Integración de la información

Cuando se integre información financiera independiente en uno solo, deben eliminarse las transacciones efectuadas entre las distintas unidades o entes y los estados financieros no deben reflejar superávit o déficit originadas entre ellas.

Los principios de contabilidad gubernamental que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales de un sistema son:

Importancia relativa

Los estados financieros, presupuestales o patrimoniales, deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para efectuar las evaluaciones o tomar decisiones.

Consistencia

Las políticas, métodos de cuantificación y procedimientos contables deben ser los apropiados para reflejar la situación del ente, debiendo aplicarse con criterio uniforme a lo largo de un periodo y de un periodo a otro.

Cumplimiento de disposiciones legales

El ente debe observar las disposiciones legales que le sean aplicables en toda transacción, en su registro y en general en cualquier aspecto relacionado con el sistema contable y presupuestal.²⁵

²⁵ **CASTRO VAZQUEZ, Raúl.** "Contraloría Gubernamental". Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 1996, pág. 86 a la 89.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Una vez tenidos por presentes los principios de contabilidad generalmente aceptados referidos a la contabilidad gubernamental, es importante resaltar que su diferencia esencial con los principios generales, se centra mediante enfatizar la actividad y los fines gubernamentales, coincidiendo en esencia en los conceptos de entidad, realización, período contable, valor histórico original, relevancia suficiente, importancia relativa y consistencia; difiriendo por ende en el concepto de negocio en marcha, toda vez que el fin del estado no es la libre disposición de recursos, por lo que los principios gubernamentales le denominan control presupuestario.

E) LA APLICACION SOBRE BASES CONSISTENTES:

Aunque un principio de contabilidad puede tener aceptación general, pueden existir disponibilidad de cierto número de métodos igualmente aceptados de aplicación a una sola situación contable-fiscal, o emanados de diversos institutos u órganos de contadores públicos, toda vez que no emana de un órgano legislativo que les imprima obligatoriedad.

Por citar tan sólo un ejemplo, hay que tener presente el principio de costo aplicable al inventario en épocas de inflación, devaluación y crisis económicas; en este sentido, hay un número de métodos de valuación que podrán ser empleados para determinar el costo del inventario como **primeras entradas-primeras salidas o últimas entradas-primeras salida**, éstos son ejemplos de principios de contabilidad generalmente aceptados para los costos del inventario; empero, la determinación de cuál es el método más idóneo para la

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

situación del ente económico va dependiendo de factores subjetivos y no jurídicos.

Para los estados financieros comparativos de período a período, los métodos para los cuales se aplican los principios de contabilidad deben ser consistentes; esto no significa que los métodos contables no pueden ser cambiados arbitrariamente, ya que los principios emanados de institutos diferentes conllevan por lógica a resultados diferentes; pero, cualquier cambio significativo en la aplicación de los principios de contabilidad de un año a otro deberán de ser resaltados, mediante la expresión de sus efectos en los cambios que sufran los estados financieros.

Tan importante es el estudio de consistencia, que la opinión del dictaminador debe establecer no solamente si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, sino también si tales principios fueron aplicados consistentemente; pero sobre todo, si en su expresión se respetó la normatividad descrita para su efecto en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento o lo señalado, respectivamente por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es de comentar, que la materia fiscal se encuentra en constante cambio, adecuándose a las nuevas necesidades sociales y económicas de nuestro país, situación jurídica que queda demostrada en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, respecto de la aplicación de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor a los factores de ajuste en las contribuciones; empero, el artículo 6° del Código Fiscal

de la Federación, reconoce en materia sustantiva fiscal la prohibición a la retroactividad de la ley, precepto legal que al versa indica:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad"²⁶.

Es importante comentar que el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación es parte de la legislación; sin embargo, reconoce la calidad cambiante de la materia fiscal; en este sentido, los principios de contabilidad por tener como finalidad el ser aplicados a situaciones fiscales reales e independientemente de no ser legislados tenderán a regular las nuevas situaciones económicas-fiscales que viva la sociedad, en virtud del defecto de la norma que les otorga obligatoriedad.

Podemos decir que el principio de consistencia, es la forma rígida reguladora de la actividad del contador público con la finalidad de que los resultados que se obtengan en un período determinado muestren realmente los avances económicos logrados por el ente dictaminado, así como el mostrar sus problemas financieros y fiscales existentes, y que permitan analizar y comparar la información semejante que antecede al período contable.

²⁶ Ver art.. 6° del Código Fiscal de la Federación.

Haciendo la salvedad, como con antelación se ha descrito, que los principios de contabilidad al no emanar de un Poder Legislativo, por ende, no tienen las características de una ley abstracta, general y obligatoria, aunque de acuerdo con el artículo 52 fracción II del Código Fiscal de la Federación son obligatorios y son causa de la amonestación o suspensión del contador público en su autorización para emitir dictámenes, en virtud de un defecto legal que presenta el propio artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

1.3.2. ALCANCE DEL DICTAMEN.

En la profesión del auditor, las razones para una opinión profesional sobre los estados financieros se obtiene mediante un examen, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas; sin embargo, el informe del dictaminador, no solamente se refiere a **normas de auditoría generalmente aceptadas, sino también a pruebas y procedimientos.**

Las normas de auditoría se refieren a:

- A) La competencia del auditor.
- B) La calidad de su trabajo.
- C) La calidad de su informe.

Esencialmente las normas de auditoría dictadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., son las siguientes:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"La Comisión de Procedimientos de Autoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos declaró que el término normas de auditoría generalmente aceptadas, se entiende que incluyen, en su totalidad, las siguientes normas:

a) Normas personales:

1º.- El trabajo de auditoría de estados financieros con la finalidad de rendir una opinión profesional sobre los propios estados financieros debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

2º.- El auditor está obligado a ejercitar un cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

3.- El auditor o auditores están obligados a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional como auditores.

b) Normas relativas a la ejecución del trabajo

1.- El trabajo de auditoría debe de ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, estos deben de ser supervisados de manera apropiada.

2.- Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

3.- Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe de obtener evidencia comprobatoria suficiente y competencia en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión relativas a los estados financieros que examina.

c) Normas relativas a la información y dictamen.

1.- En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algún estado financiero, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe de manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, y el grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.

2.- El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo **razonable** la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.- El auditor debe declarar expresamente en su dictamen o informe si los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el período precedente.

4.- A menos de que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considera que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.

5.- Cuando el auditor se considere obligado a hacer salvedad a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, deberá de expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

explícitamente a cuál de las informaciones genéricas se refieren e indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia o importancia de ellas dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

6.- Cuando el auditor considere que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aun cuando después de esta declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su examen le autoriza para hacer"²⁷.

Las normas de auditoría regulan la independencia e imparcialidad del auditor, tal como se desprende en párrafo que antecede, en los conceptos de capacidad y salvedad en la emisión del análisis contable financiero.

En cambio, las pruebas* y procedimientos** se refieren a los métodos de auditoría empleados para alcanzar el grado de calidad requerido por las normas

²⁷ **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.** Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., décima ed. México 1980.

* **PRUEBAS.**- Son aquellos documentos económicos elaborados por el auditor, denominados en la práctica como papeles de trabajo, mismos que contienen el soporte informativo consignado en los documentos económicos que sirvieron de base para la elaboración de la auditoría.

** **PROCEDIMIENTOS.**- Es aquella actividad desarrollada por el auditor, tendiente a verificar el contenido específico de los elementos que integran los ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS, entre ellos se encuentra:

A) ARQUEO DE CAJA.- Es la verificación física del dinero líquido que se contiene en caja.

B) TOMA FISICA DE INVENTARIO.- Es la verificación física del número y características de los productos y mercancías contenidos en el almacén.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

de auditoría generalmente aceptadas. Las normas son aplicables a cada examen, mientras que las pruebas y procedimientos deben ser aplicadas a circunstancias específicas y concretas en el análisis planteado con el dictamen.

La auditoría es una actividad profesional; en este sentido, implica al mismo tiempo el ejercicio de una técnica específica y la aceptación de una responsabilidad profesional. Como profesional, el dictaminador desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados, esta sería de conocimientos, son: la legislación constitucional, la legislación fiscal, la legislación civil, la legislación mercantil, la legislación laboral, así como los decretos, circulares y resoluciones de implicación fiscal que forman el cuerpo jurídico de la dictaminación; en tanto que los principios generalmente aceptados de los institutos o colegios de contadores públicos, así como las normas, pruebas y procedimientos contables forman el cuerpo técnico-contable de esta actividad profesional.

Sin embargo, pese a todo lo descrito, el dictaminador deberá de respetar en todo tiempo las directrices normativas descritas en los artículos 32-A, 42 frac. IV, 52, 73 frac. III del Código Fiscal de la Federación y 44 Bis al 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; así como los numerales 57-B y 160

C) CONFIRMACION BANCARIA.- Es una confirmación física del saldo bancario que reporta el ente dictaminado, mediante la solicitud que realiza el auditor del estado de cuanta que guarda el ente auditado en sus inversiones bancarias.

D) CONFIRMACION DE SALDO CON CLIENTES.- Es una confirmación física del saldo que adeudan los clientes al ente dictaminado, mediante la solicitud que realiza el auditor a los clientes para que expresen el monto total de su adeudo.

E) CONFIRMACION DE CAPITAL SOCIAL.- Es la confirmación física del capital social que realiza el auditor del capital existente en la tesorería de la empresa, mediante el conteo efectivo que se realiza del número total de las acciones.

de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; normatividad fiscal mexicana que será materia de un profundo análisis jurídico en capítulos subsiguientes

1.4.- PARRAFOS SOBRE CONTRIBUCIONES.

El dictamen de estados financieros para fines fiscales, es la opinión que el contador público independiente emite, con el propósito de dar a conocer además de la situación financiera de la entidad, la situación fiscal que guarda el ente económico o la persona física con actividad empresarial, al término de un ejercicio fiscal determinado; es decir, si el ente económico ha cumplido o no con las disposiciones fiscales que al respecto marca las leyes correspondientes.

"Dictámenes que se rinden para efectos fiscales.- En México están en vigor leyes y reglamentos fiscales, de acuerdo con las cuales los contadores públicos suscriben dictámenes sobre estados financieros que son la base de declaración de las empresas para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Las verificaciones que las autoridades hacen para estos dictámenes, son realmente aplicaciones de las auditorías de balance, ampliaciones en el sentido de que el Fisco requiere que el profesionista examine con cierto detalle algunos aspectos de cuenta de gastos, impuestos, etc.

Para cumplir con los reglamentos fiscales para estas revisiones, en México el contador público suscribe un dictamen relativo a los estados financieros de la empresa de que se trate en los mismos términos que con anterioridad se describen del texto oficial según la profesión"²⁸.

Sin embargo, no existe hasta la fecha un criterio uniforme acerca de las formas en que deba redactarse el dictamen del contador público que satisfaga estas

²⁸ RUIZ DE VELASCO, Luis. Op. cit. p.p. 46 y 47.

disposiciones fiscales; por ende, este requerimiento se ve detallado ampliamente con el documento que forma el dictaminador, llamado **informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyentes**, supuesto normativo reglamentado en la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, y que se integra de la siguiente forma:

I.- Se declara bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el artículo 52 y demás numerales aplicables del Código Fiscal de la Federación y del Reglamento del mismo ordenamiento legal, así como con base en la normatividad aplicable al caso concreto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y en relación con la revisión practicada conforme a los principios generalmente aceptados, aplicados a los estados financieros del contribuyente, en un ejercicio determinado.

II.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de lo principios generalmente aceptados, se examina la situación fiscal del contribuyente por el período que cubran los estados financieros dictaminados; para mayor profundidad, deberá tomarse al respecto la documentación económica de la entidad. En este caso, de haberse observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo directo o derivado, su cumplimiento se mencionará en forma expresa; de lo contrario se efectuará un cálculo estimativo de los créditos fiscales no cubiertos por el contribuyente dictaminado.

Asimismo, declarará que se cercioró en forma veraz, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encuentran debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados,

respectivamente, debiendo señalarse expresamente las comisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias, en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

III.- Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social y derechos, así como de los aprovechamientos que se causen por ejercicio, en su carácter de créditos fiscales²⁹, tanto los federales, los estatales, municipales y de aquellos que estén a cargo de organismos descentralizados y desconcentrados, así sus accesorios, incluidos en la **relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor o recaudador**, obligación que se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución, y en especial del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, deberá de detallarse estrictamente cualquier diferencia existente en el auto-ascertamiento y los pagos omitidos, independientemente de su importancia relativa, teniendo como objeto el pago de las contribuciones omitidas y evitar responsabilidades fiscales y penales para el dictaminador.

²⁹ "Son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena". **DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.** "Principios de Derecho Tributario", tercera ed., Ed. Limusa, México 1995. p.p. 107.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

IV.- Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, y de los impuestos especiales del artículo 73, fracción XXIX-A, inciso 5°, de la Constitución General de la República.**
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efecto de las contribuciones que se causen por ejercicio.**
- c) Determinación de la participación de utilidades de los trabajadores.**

V.- Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias, comprobando su apego respecto de las disposiciones fiscales, señalando en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto su cálculo y base.

VI.- Se declarará haber revisado los saldos que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d) del la fracción IV del artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originados por su reclasificación, consistentes en:

- a) Balance general, (Estado de Posición Financiera).**

- b) Estado de resultados.
- c) Variación en el capital contable.
- d) Cambio en la situación financiera.

Además, se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estados fiscales, citados en los incisos a) hasta la h) de la fracción III, respectiva del artículo 50 del Reglamento, haciendo constar cualquier irregularidad que se hubiera encontrado, (ver infra 3.3, inciso "E").

A continuación, transcribiremos el texto del dictamen para efectos fiscales del C.P. Luis Ruíz de Velasco, en su obra intitulada Auditoría Práctica, mismo que señala:

" _____
Nombre del Causante

Informe del contador público sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente por el ejercicio comprendido del _____ de _____ al _____ de _____ de 19____.

I.- Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este informe con apego en lo dispuesto en el Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y en relación con el examen practicado conforme a las normas de auditoría de los estados financieros del contribuyente, por el período arriba mencionado.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

II.- Hago constar que dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examiné la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados y no observé omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor. Esta revisión sin embargo, no comprendió el examen de las clasificaciones arancelarias y de los valores declarados por el contribuyente en materia de importaciones y exportaciones. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas me cercioré en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados respectivamente.

III.- Asimismo comprobé que los impuestos incluidos en la "Relación de obligaciones fiscales federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", fueron correctamente calculados y enterados con las excepciones que se incluyen en este estado, por las cuales fueron presentadas las declaraciones complementarias correspondientes (Los cálculos individuales de retenciones de Impuesto sobre Productos del Trabajo fueron comprobados en forma selectiva dentro de los alcances determinados por su examen, conforme a las normas de auditoría).

IV.- Hago constar que revisé y encontré correctas las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del Impuesto Sobre la Renta y otros impuestos federales.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta y otros impuestos federales.
- c) Determinación de la participación de las utilidades de los trabajadores.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

V.- Finalmente declaro que revisé y encontré correctos los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros marcados con los números _____ al _____.

México, D.F. a _____ de _____ de 19 ____.

C.P.

C.P.

«30

La importancia de la situación fiscal del ente dictaminado es el objeto jurídico por el cual se ha instituido la práctica del dictamen, como un medio de auxilio a la Hacienda Pública para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

1.5. FECHA Y FIRMA DEL DICTAMEN.

FECHA.

El dictamen no puede redactarse sino hasta que se termine de analizar el total de la documentación selectiva del ente dictaminado; una vez que ésta ha concluido, el auditor no puede constatar informes de sucesos subsecuentes a la fecha de los estados financieros que se revisan, toda vez que el dictamen se practicara generalmente sobre ejercicios fiscales ya extinguidos en términos del artículo 32-A y 52 del Código Tributario Federal, además de tener un término perentorio para exhibirlo, de conformidad con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, situación que de incumplirse provocaría sanciones para el dictaminador.

³⁰ RUIZ DE VELASCO, Luis. Op. cit. p.p. 47 y 49.

FIRMA.

Todo contador público para dar constancia de su informe y mantener jurídicamente su responsabilidad profesional individual respecto del dictamen que ha redactado, siempre deberá de aparecer su nombre y firma.

Cuando el examen sea practicado por un despacho de contadores en términos del artículo 45-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, existirá una responsabilidad solidaria entre los socios del despacho, lo cual significa que la responsabilidad se inicia con el membrete social del despacho, apareciendo posteriormente el nombre y firma del contador público que lo practicó.

En estas circunstancias, la responsabilidad que le puede corresponder al despacho contable es susceptible de tipificarse como un delito de encubrimiento o coparticipación en la defraudación fiscal del ente dictaminado, además de incurrir en una asociación delictuosa con sus consecuencias legales, mientras no se demuestre que una persona física en lo particular fue quien cometió el especial delito doloso; sin embargo, existirá en éste último caso un delito culposo para el resto de los socios por no haber revisado el trabajo de sus coasociados o empleados; para mayor abundamiento en la responsabilidad del dictaminador, se recomienda analizar el capítulo V de la presente obra jurídica intitulado "RESPONSABILIDAD DEL DICTAMINADOR".

Para efectos de la cancelación, suspensión y amonestación de la autorización para dictaminar, así como de la responsabilidad penal que se tipifique estrictamente a una especial tipo fiscal, recaerá sobre el contador público que haya emitido personalmente el dictamen en su carácter de persona física susceptible de ser sancionada individualmente.

CAPITULO II

LA SALVEDAD EN LOS DICTAMENES.

2.1. DICTAMENES CON SALVEDAD.

El dictamen de acuerdo con la legislación fiscal mexicana, así como en la práctica contable, debe concluir en la emisión de una información normal en forma breve y sin salvedad; sin embargo, se presentan situaciones coyunturales, cuando es necesario hacerlo.

En tal situación, el dictaminador podrá rendir una opinión con salvedades, es decir, deberá de emitir sus razonamientos lógico-contables de inconformidad respecto al estado que guarda la especial situación contable y fiscal del ente económico, desarrollada internamente en la contabilidad del sujeto pasivo antes de que el profesionista emita su dictamen contable.

Creemos de importancia para el buen desarrollo del presente análisis desentrañar previamente el contenido gramatical del término SALVEDADES, para luego, con base en él, sea extrapolado su significado al ámbito de la contaduría pública; en estos términos, la Real Academia de la Lengua Española señala:

"SALVEDAD.- Razonamiento o advertencia de excusa o de recargo de lo que se va a decir o hacer: Nota con la que se salva una enmienda en un documento."³¹

³¹ DICCIONARIO PORRUA. Op.Cit. p. 683.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En este enfoque, el contador público debe tener conocimiento de la responsabilidad en que puede incurrir al emitir un dictamen no apegado a la realidad del ente económico; responsabilidad susceptible de afectar aquellos derechos adquiridos que le brindan la capacidad legal para dictaminar, mediante la amonestación, suspensión o cancelación de su autorización; conductas lesivas que inclusive, podrán ser la causa de sujetarle a un proceso penal dependiendo de la actividad dolosa realizada.

Su especial situación, producto del acuerdo libre de voluntades al comprometerse a practicar el dictamen, le obligan a emitir un razonamiento lógico-contable-fiscal del estado que guarda la contabilidad del sujeto pasivo, así como del debido pago de contribuciones y aprovechamientos del ente económico que realice el especial hecho generador del crédito fiscal.

El dictamen deberá de apegarse a la realidad económica y fiscal del sujeto pasivo para evitarse problemas del dictaminador derivado de responsabilidades profesionales, de índole penal, fiscal-administrativa (amonestación, suspensión y cancelación de su autorización para dictaminar), y/o civil; supuestos jurídicos que serán materia de un análisis exhaustivo en los próximos capítulos.

"Cuando el auditor independiente piensa emitir una opinión con salvedad debe modificarse el párrafo de la opinión de la forma corta estándar de informe, a fin de que quede clara la naturaleza de la salvedad. Debe referirse especialmente al sujeto de la salvedad y debe de dar una explicación clara de las razones para fundar la salvedad y del efecto en la posición financiera y en los resultados de las operaciones, si pueden determinarse razonablemente. La referencias en el párrafo de la opinión, a una nota en los estados financieros, o a un párrafo previo en el informe, que describa las circunstancias, es un método aceptable de esclarecer la naturaleza de la salvedad. Sin embargo, por lo general una

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

salvedad basada en el alcance del examen, debe ser tratada en su totalidad en el informe del auditor independiente. Cuando una salvedad sea tan importante que haga negativa la expresión de una opinión, con respecto a lo razonable de los estados financieros en su conjunto, se requiere, ya sea una negativa de opinión o una opinión adversa"³².

El profesional contable, al imponer sus salvedades u objeciones, debe necesariamente emitir los razonamientos lógicos-fiscales al formular su dictamen sobre la imparcialidad de los estados financieros.

Consideramos que una objeción en la dictaminación, es un desacuerdo con la contabilidad interna del ente dictaminado, respecto a la falta de cumplimiento con un principio de contabilidad, normas o procedimientos; pero sobre todo, por la falta de cumplimiento a la normatividad dictada en el Código Fiscal de la Federación y/o de su Reglamento, así como de la legislación vigente del impuesto sobre la renta, en el ejercicio fiscal dictaminado.

Empero, la salvedad podrá ser dirigida para impedir incurrir en una conducta ilícita que le ocasione ser sujeto activo de la comisión de un delito fiscal doloso; o bien, de una simple amonestación, suspensión o cancelación de la autorización para dictaminar en el ámbito administrativo.

Los principios de contabilidad en su relación con la legislación fiscal, se encuentran faltos de elementos esenciales para poder ser obligatorios, toda vez que ellos no emanan del Poder Legislativo, además de no encuadrarse dentro de los requisitos esenciales de la costumbre legal, debido a la falta en el uso constante e

³² **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.** American Institute of Certified Public Accountants, Op. cit. p. 62.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

ininterrumpido en el tiempo de su observancia; en tales circunstancias, los principios contables y las normas de auditoría en virtud de estar reconocidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se les brinda jurídicamente una fuerza normativa, máxime que su incumplimiento es susceptible de ser sancionado por el propio Estado.

Consideramos que el problema principal de los principios de contabilidad se encuentra en la falta de regulación legislativa o reglamentaria acerca de las normas, principios y procedimientos emanados de un instituto o colegio de contadores públicos quienes sin tener naturaleza de órgano legislativo, sus normas en virtud del defecto que presenta el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, son de carácter obligatorias; máxime que su actual falta de regulación jurídica deja en un estado de inseguridad jurídica a los profesionales contables para conocer estrictamente las normas contables a las que deberán de sujetar sus conductas técnicas.

2.1.1. LIMITACIONES EN EL ANALISIS DEL DICTAMEN.

Un informe que muestra salvedades en cuanto al alcance del dictamen, en torno a la situación financiera y fiscal del ente dictaminado, se transforma en una objeción a la contabilidad interna del sujeto pasivo, situación que normalmente debe de incluirse desde sus primeros párrafos, con las palabras "**excepto que**", "**me reservo el derecho de opinión**", expresiones que tiene como finalidad ser un llamamiento para la autoridad, sobre situaciones anormales del contribuyente.

Luego del llamamiento deberá de proceder el contador público a describir las limitaciones en el alcance del trabajo dictaminado, exponiendo el

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

profesionista sus inconformidades con la forma, métodos y técnicas como se calculó internamente el auto-acertamiento del ente económico.

2.1.2 POR EXIGENCIA Y DETERMINACION DEL CONTRIBUYENTE.

El ente dictaminado puede imponer restricciones al alcance del examen desarrollado por el dictaminador; por ejemplo: al no permitir que el dictaminador visite una sucursal distinta en donde se encuentre localizado una importante archivo de los documentos económicos y fiscales del ente dictaminado.

Es decir, se trata de toda situación en que se exterioriza conductas voluntarias desarrolladas internamente por el ente económico, para hacer creer al dictaminador una falsa concepción de la situación económica que guarda el estado financiero y fiscal del contribuyente.

También puede darse el caso que, la persona física dictaminada o el representante legal en su caso de una persona jurídica, se impongan a los razonamientos emitidos por el dictaminador al término de su estudio, negándose a firmar el dictamen por ser contrario a sus intereses patrimoniales y personales, o bien, contrarios al ente económico cuando se trata de una persona moral.

Sin embargo, toda limitación provocada voluntariamente a instancia del ente económico deberá de detallarse en el trabajo desarrollado, toda vez que el dictamen tiene la fuerza probatoria de un indicio legal, que es susceptible a ser sometido a prueba en contrario.

2.1.3. POR CAUSAS AJENAS AL CONTROL DEL CONTRIBUYENTE Y DEL AUDITOR.

Por razones fuera del control del cliente o del auditor, debe de entenderse por ello la imposibilidad de llevar ciertos procedimientos de auditoría necesarios; en este caso nos encontramos en los supuestos del CASO FORTUITO o de FUERZA MAYOR, donde no puede existir responsabilidad para el dictaminador que desarrolla su labor, entendiéndose por ellos la pérdida de documentos por incendio, terremoto, maremoto, o por el error invencibles del dictaminador al prestar sus servicios profesionales, así como la fuerza física o moral.³³

En caso de que el dictaminador tenga imposibilidad para emitir su dictamen, por causa fortuita, fuerza mayor o de cualquier tipo de imposibilidad, deberá de manifestar esa situación que se presenta ya que es percibida por sus sentidos, toda vez que su omisión podrá ser causa de responsabilidad fiscal o penal cuando sea el caso de la tipificación de un delito.

2.2. LOS ESTADOS FINANCIEROS NO PRESENTAN RAZONAMIENTOS LOGICO-CONTABLE DE LA SITUACION FISCAL DEL ENTE DICTAMINADO.

Uno de los principales requisitos que deberá de cumplir el dictamen es la emisión de un razonamiento lógico-contable del balance general y del estado de

³³ Ver "Análisis Lógico de los Delitos Contra la Vida" de **Olga Islas de González Mariscal**, respecto a los eximentes de responsabilidad en materia penal, que en nuestro concepto, consideramos son aplicables a las reglas de la contabilidad para deslindar responsabilidad al Auditor encomendado a desarrollar un Dictamen. Respecto a la materia Civil, se recomienda consultar el libro de Rafael Rojina Villegas, "Compendio de Derecho Civil".

resultados; sin embargo, habrá causas por las que los estados financieros no puedan ser analizados y emitidos, condiciones que a continuación se pasará a dar razón jurídica de ellos.

2.2.1. QUE LA INFORMACION INTERNA DEL ENTE DICTAMINADO NO ESTE DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos, ya que establecen la delimitación e identificación del ente económico y son reconocidos por la normatividad fiscal, asimismo, reconocen las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Cuando el dictaminador encuentra que los **ACTIVOS** han sido incorrectamente valorados o que se han omitido **PASIVOS** o que el **CAPITAL** no está identificado, o bien, que existen otras violaciones a principios de contabilidad generalmente aceptados, en este sentido, el dictaminador, en su carácter de profesionalista independiente, tiene la obligación de manifestarle al ente económico que suprima o modifique sus omisiones en los estados financieros.

Lo ideal es que el responsable de la situación financiera del ente económico esté de acuerdo con las deficiencias fiscales y financieras hechas notar por el dictaminador; empero, existirán ocasiones en que el ente económico no esté de acuerdo con los cambios señalados por el dictaminador; en tales circunstancias, consecuentemente, no podrá emitirse un dictamen, toda vez que el ente analizado no emite su consentimiento por discrepancia con la valoración que se efectuó en su situación financiera y fiscal: tratando por ende, de que la autoridad siga teniendo una

falsa concepción de la realidad tributaria en que se encuentran sus cuentas contables y fiscales.

De otra manera, el contribuyente puede ofrecer las pruebas necesarias ante la Auditoría Fiscal de la Federación a fin de comprobar que está en desacuerdo con la valoración realizada por el dictaminador en sus estados financieros y fiscales, iniciándose en ese instante, un proceso contencioso-administrativo.

El informe debe exponer las situaciones en que se esté omitiendo algún principio de auditoría generalmente aceptado, e inclusive cuando se esté violando la legislación fiscal vigente en México; en este caso, cualquiera que sea la razón o razones que causen la omisión detectada, deberá el auditor hacerla notar a la autoridad hacendaria, toda vez que el Estado deposita su confianza mediante la autorización que se la ha otorgado; en tanto que el profesionista no deberá de tomar en cuenta si el ente dictaminado está conforme o no respecto de la omisión que se le dió indicaciones de subsanar, ya que en el momento de su revisión gubernamental tendrá el contribuyente el derecho de objetar el contenido del dictamen.

CAPITULO III.

REGULACION JURIDICA DEL DICTAMEN.

3.1. DISPOSICIONES LEGALES QUE EXIGEN QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS MORALES Y PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL, DEBAN SER DICTAMINADOS.

A continuación, analizaremos la normatividad que determina la obligación de emitir dictámenes sobre los documentos contables de un ente económico, cuando la situación jurídica se encuadre estrictamente a los supuestos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

3.1.1 NATURALEZA JURIDICA DEL DICTAMEN CONTABLE.

El dictamen emitido por contadores públicos se encuentra previsto y regulado esencialmente en la legislación fiscal mexicana; empero, la misma legislación remite a los principios generalmente aceptados expedidos por institutos o colegios de contadores públicos.

Las normas de auditoría son expedidas por un organismo sin facultades legislativas; sin embargo, su regulación legal se encuentra establecida en el artículo 52, fracción II del Código Fiscal de la Federación, como **normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público.**

Las normas de auditoría, como es de observarse, regulan la actividad del propio dictaminador; sin embargo, al existir varios entes organizados como colegios de contadores públicos, no existe una generalidad en las normas de

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

auditoría; en tales circunstancias, al no ser emitidas por un órgano legislativo no son normas de carácter general y abstractas, como lo son las leyes expedidas por el Poder Legislativo local o federal.

Pese a lo anterior, tanto en el trabajo del dictamen, como en el peritaje contable rendido en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o ante el Poder Judicial Federal, **los principios y normas de contabilidad deberán de ser aplicados, toda vez que al ser reconocidos por la legislación y al no existir una regulación expresa por el orden público, son los únicos medios idóneos para resolver la problemática que se presenta en el ámbito de la técnica contable.**

El dictamen de contador público en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, es un medio más de la fiscalización externa ejercida por el Estado para el control y prevención de la evasión tributaria y de la defraudación fiscal, **mediante una especie no configurada de delegación en las facultades de la determinación potestativa gubernamental hacia profesionistas independientes, en virtud, del valor iuris tantum que posee el dictamen;** en tal sentido, el dictámen contable respecto de la fijación del quantum de la obligación tributaria, puede denominarse con el término de la **DETERMINACIÓN CONTRACTUAL (ACCERTAMENTO CONTRACTUAL)** a la que se encuentra obligado a cumplir el contribuyente cuando su conducta se encuadre estrictamente con el especial supuesto normativo.

Consideramos, que el acuerdo libre de voluntades entre el contribuyente y el profesionista en cumplimiento de la normatividad fiscal demuestra la naturaleza jurídica del dictamen contable; sin embargo, su trascendencia legal, no puede ser elevada a valor de prueba plena, toda vez que el dictaminador en su carácter de contador público no se encuentran investido de fe pública; por consecuencia, la actividad del profesionista se resume en una opinión técnica acerca del estado económico y fiscal que guarda el ente dictaminado, cuyo valor probatorio es un indicio susceptible de ser sometido a prueba en contrario por el Estado.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PUBLICO REGISTRADO ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, EFECTOS DEL PRESUNCIONAL LEGAL ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 85 DEL CÓDIGO FISCAL DE 1967 SIMILAR AL DIVERSO 52 DEL CODIGO VIGENTE.

TEXTO: 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 consagra en favor de los hechos afirmados en el dictamen, a una **presunción legal juris tantum de certeza**. De la conciliación de estados 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 órganos de la Administraciones que encarnen la voluntad del fisco**, único titular de las facultades 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 contribuyente pues, precisamente, los hechos en él asentados están investidos de un presunción legal de certeza que admite prueba en contrario**. En términos de lo dispuesto en el artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

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 procede 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 asentados del dictamen no son ciertos;** esto quiere decir, que en el caso no opera la regla general de 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- mas no sobre el derecho, **razón que conduce a concluir 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 es el fisco el único titular de las facultades decisorias de la situación juridico-fiscal del administrado.** Entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes 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 asentado en tales dictámenes.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

Amparo directo 1044/81. Química Mexana, S.A. 28 de enero de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimente."34 .

³⁴ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca 7ª; Volumen: 205-216; Parte: Sexta; Página: 183.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

La presunción legal de la que goza el dictamen contable admite prueba en contrario por tratarse de una presunción *iuris tantum*, pero la afirmación señalada en el dictamen deberá de ser desvirtuada por la autoridad.

La presunción, en términos legales, es la aceptación de un hecho desconocido derivado de otro conocido; en este sentido, el dictamen contable es el hecho conocido de donde se deduce el buen cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente dictaminado; derivado de una relación de causalidad entre los documentos económicos y la revisión del contador público externo.

"La presunción -expresan De Pina y Castillo Larrañaga- es una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto.

Ya anteriormente se había señalado que en la presunción hay que distinguir tres elementos: 1) Un hecho conocido; 2) Un hecho desconocido; y 3) Una relación de causalidad entre ambos hechos.

De acuerdo con el artículo 379 (del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal), presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la veracidad de otro desconocido; la que establece la ley se llama legal y la deducida por el juez, se llama humana.

A su vez, las presunciones legales puede ser relativas -*iuris tantum*- o absolutas -*iuris et de iure*-, según admiten o no prueba en contrario.

En rigor, las presunciones no son medios de prueba, tal como lo ha mostrado Alcalá-Zamora: "o se trata de las denominadas legales, y entonces se conectan con la carga de la prueba (a título de exclusión -las *iuris et de iure* o absolutas- o de inversión en cuanto a ella -las *iuris tantum* o relativas) o bien las llamadas humanas, y en tal caso se ligan con la fuerza probatoria y no son medios distintos de los examinados

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

hasta ahora sino los mismos. sólo que sin intensidad demostrativa plena (meras conjeturas o indicios)"³⁵.

Los dictámenes representan por ende simple indicios legales, que a pesar de lo descrito en la tesis citada en el párrafo que antecede, misma que los eleva al rango de prueba plena, esta opinión en la realidad se resume de conformidad con ALCALA-ZAMORA, en simples conjeturas, ya que el análisis contable puede ser sometido a la potestad de revisión y comprobación de la autoridad hacendaria, en tanto que en el juicio fiscal el dictamen sólo será una opinión técnica contable de valor probatorio indiciario, toda vez que el contador público carece de fe pública para constatar los hechos que describe en su análisis practicado a los estados financieros del contribuyente.

3.2. LA OBLIGACION DE DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La regulación legal de los dictámenes a nivel federal, en la República Mexicana, se encuentra establecido en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación; precepto legal que a la letra versa:

"Las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligados a dictaminar, en los términos del artículo 52 del código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades

³⁵ OVALLE FAVELA, José. "Derecho Procesal Civil". tercera ed. Ed. Harla, México 1989. p.p. 169 y 170

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberán de cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50 % de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la misma.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando no determine resultados fiscales consolidados.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores.

IV.- Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la ley del Impuesto Sobre la Renta³⁶.

Es de relevancia resaltar que el artículo citado con anterioridad, fue vigente en el ejercicio fiscal de 1995, por lo que sus implicaciones jurídicas

³⁶ Ver artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación. Micro Themis, séptima ed. México 1994.

regularan la presentación de los dictámenes, ingresados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el año de 1996, según se desprende del principio de la no retroactividad de la ley tributaria.

En este sentido, las reformas a los artículo 32-A y 52 del Código Fiscal de Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, regularán los dictámenes presentados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante 1996, mismos que revisarán los estados financieros de los contribuyentes sujetos a la auditoría contractual durante el ejercicio fiscal de 1996; por lo que se recomienda analizar las reformas fiscales para 1996, en materia de la dictaminación, insertas en la presente obra jurídica en el subcapítulo 6.4, intitulado: **"EL DICTAMEN Y LA MISCELANEA FISCAL PARA EL AÑO DE 1996, EN LA REPUBLICA MEXICANA**, y como medio de actualizar este ensayo jurídico también se recomienda analizar el subcapítulo 6.5, denominado **"EL DICTAMEN Y LA MISCELANEA FISCAL PARA EL AÑO DE 1997"**.

Por ahora, respecto del precepto que antecede, son fundamentalmente entes obligados a la presentación de dictámenes las personas físicas o morales que se sitúen en los supuesto descritos textualmente, siempre y cuando realicen el hecho generador del crédito fiscal citado en la legislación vigente durante el ejercicio fiscal de 1995.

Sin embargo, hacemos la aclaración desde este momento que el Código Fiscal de la Federación considera erróneamente que para ser sujeto pasivo de una contribución es necesario tener personalidad jurídica, configuración legislativa que no se ajusta a la realidad tributaria, toda vez que existen entes económicos que sin ser personas físicas o morales son susceptibles de realizar el hecho generador del crédito fiscal³⁷, tal es el caso de una masa hederitaria vacante, en términos del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

³⁷ "Cuando hablamos de la capacidad para ser sujeto pasivo, hablamos tanto de la realización del hecho generador del crédito fiscal, como la de pagar el impuesto.

Se ha dicho que para que exista relación jurídica es necesario la existencia de dos sujetos de derecho: pero en nuestra materia esa exigencia está superada, pues esa relación se da en todo patrimonio, tenga o no titular.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Es importante entender que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se aplica en términos del artículo 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a todas las contribuciones federales que dicte el Congreso de la Unión, de acuerdo a los siguientes lineamientos:

A) Que sea un ente económico, independientemente que se trate de una persona física con actividad empresarial o persona moral, siempre y cuando realicen el hecho generador del crédito fiscal.

B) Que se situé en los siguientes supuestos normativos (sin especificar la ley que la cantidades descritas sean nuevos o viejos pesos):

I.- Que sus ingresos sean mayores en el ejercicio fiscal de 1995 a \$ 5'850,000,000.00; se aclarará que para el ejercicio fiscal de 1996 es la cantidad de \$ 7,554,000.00.

II.- Que su activo sea superior en el ejercicio fiscal de 1995 a \$ 11'700,000,000.00; se aclarará que para el ejercicio fiscal de 1996 es la cantidad de \$ 15,107,000.00.

III.- Que agrupe por lo menos a 300 trabajadores.

IV.- Las cantidades de las fracciones I, II y III se actualizarán en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

La última aseveración ha permitido que aún cuando no existan personas físicas o morales, se dé la relación tributaria y se pueda cobrar las contribuciones y realizar el fisco todas actividades conexas con el cobro.

Por supuesto, para que exista sujeto pasivo, basta la capacidad de derecho; esto es cierto, pues el sujeto pasivo es un ente sujeto de derechos y obligaciones; en una palabra, una persona jurídica, en el sentido estricto de la más depurada doctrina de la capacidad jurídica; pero especialmente en nuestra materia, más que buscar personas jurídicas responsables del pago de las contribuciones, se busca el cobro de éstas, y el cobro puede realizarse con o sin un sujeto pasivo responsable; como lo decimos en otra parte de este desarrollo: es suficiente que exista un patrimonio, para que el importe del impuesto constituya pasivo del mismo, pasivo que se garantiza y cobra con el activo. El fisco cobrará su crédito haya o no haya sujeto pasivo". **RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio**. "Teoría de las Contribuciones", primera ed.. Ed. Porrúa S.A., México 1994, p.p. 9 y 10.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

V.- Que se trate de una sola empresa, o bien que una persona física o moral posea por lo menos el 50 % de las acciones de una empresa situada en los supuestos I, II y III, siempre y cuando ejerza un control efectivo de sus participaciones sociales, en los supuesto de las sociedades controladas (art. 57-C de la LISR).

La descripción de las cantidades que se indican en las fracciones I y II que anteceden se precisan en los ejercicios fiscales de 1995 y 1996, toda vez que en el año de 1996 se dictaminará el ejercicio fiscal de 1995.

C) O bien, que se encuadre a los siguientes supuestos:

I.- Todos los ente económico autorizados para recibir donativos, salvo entes de beneficencia pública.

II.- Todas las sociedades que se fusionen o sufran escisión.

III.- Todos los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales.

IV.- La normatividad descrita no será aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizados.

Una vez analizados los supuestos jurídicos descritos con antelación, pasaremos a estudiar la regulación normativa que reviste la emisión del dictamen, descritas en los artículos 32-A; 42, fracción IV; 52 y 73, fracción III del Código Fiscal de la Federación; así como en los numerales 44-Bis al 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, fundamentalmente.

3.3. REVISION DE DICTAMENES SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

A) Relación tripartita.

I.- Presenta una relación tripartita entre:

- a.- Contribuyente.
- b.- Autoridad fiscal.
- c.- Contador público.

II.- El contribuyente que no cumpla con la obligatoriedad de dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se considerará como un posible evasor fiscal, por ende se trata de una ley de características privativas.

III.- El Auditor contable en los términos descritos por el Código Fiscal de la Federación es un auxiliar de la autoridad fiscal para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

B) Requisitos para presentar dictámenes de estados financieros.³⁸

I.- Aviso por escrito del contribuyente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que desea ser dictaminado.

II.- El aviso deberá de estar rubricado tanto por el contribuyente como por el dictaminador.

III.- El dictamen indispensablemente estará referido al último ejercicio fiscal.

El concepto del último ejercicio fiscal debe de ser entendido por los causantes sujetos a la dictaminación, como el periodo iniciado a partir

³⁸ Ver arts.46 y 47 del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

de la fecha en que se inicie las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y fundamentalmente debe de coincidir con el último año de calendario, contando a partir de la realización del especial hecho generador del crédito fiscal, una vez vencidos los términos de los plazos descritos en el artículo 6º, párrafo 4º, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación.

Empero, el último ejercicio fiscal en los sujetos sometidos al dictamen, contará a partir de aquél en el que se haya presentado el último dictamen contable, mientras no se haya ejercitado las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; al tenor de la siguiente tesis jurisprudencial:

"CONTRIBUCIONES OMITIDAS, DETERMINACION DE LAS FORMAS DE IDENTIFICAR EL ULTIMO EJERCICIO FISCAL.

TEXTO: Una recta interpretación de la fracción I del artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, conduce a concluir que para fijar el último ejercicio fiscal, por el que deban determinarse, en primer lugar, las contribuciones omitidas, ha de atenderse invariablemente a la fecha en que se inicie el uso de las facultades de comprobación, esto es, debe delimitarse primero la época en que se ejercen esas facultades, para de allí analizar cuál es ese "último ejercicio fiscal". Esta forma de identificar a ese periodo opera, desde luego, cuando se trata de contribuciones con estados financieros dictaminados; y así, el último ejercicio fiscal es aquel por el que se haya presentado el último dictamen, antes de que se ejerzan las facultades de comprobación. Tal interpretación del precepto señalado es acorde con la intención que llevó al legislador a reformar, para efectos aclarativos, mediante el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y cinco pues, con ello se evita que, por medio de la presentación sucesiva de los

dictámenes, se disminuya el plazo que las autoridades fiscales tienen para determinar contribuciones omitidas."³⁹ .

IV.- El aviso no surtirá sus efectos, en los siguientes supuestos:

- a.- No se cumpla con los requisitos esenciales del contribuyente y del contador público.**
- b.- Si antes de la presentación del aviso se notifica una visita domiciliaria respecto al ejercicio dictaminado, pero podrá surtir sus efectos si la visita domiciliaria se refiere a ejercicios anteriores.**
- c.- Que el auditor no esté registrado en la SHCP y ante la SEP, o bien que este suspendido o inhabilitado.**

C) Prorroga para presentar dictámenes financieros.⁴⁰

I.- El dictamen deberá de presentarse dentro de los siete meses siguientes al cierre del ejercicio dictaminado.

II.- La autoridad fiscal podrá prorrogar el término hasta un mes después de la obligación para presentarlo, tratándose de asuntos donde se presente un caso fortuito o por fuerza mayor.

III.- En caso de incapacidad del auditor el aviso de imposibilidad podrá presentarse hasta dentro del octavo mes.

IV.- El contador público está obligado a presentar el dictamen a que se haya comprometido a presentar, excepto cuando exista impedimento legal o incapacidad legal.

³⁹ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4^o CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8^a; Tomo: VI Segunda Parte-2; Página: 495.

⁴⁰ Ver arts. 46, 48 y 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

V.- La renuncia del contador público para presentar el dictamen deberá presentarse dentro de los tres meses de presentarse el aviso.

VI.- La sustitución del contador público le obliga a presentar el dictamen hasta en el término de los ocho meses siguientes al cierre del ejercicio dictaminado.

D) Presentación extemporánea de dictámenes.⁴¹

Cuando el dictamen sea presentado fuera de los plazos descritos en el inciso (C) que antecede, no surtirá sus efectos legales, salvo que la autoridad fiscal dentro de los tres meses que le concede la ley para ejercitar su acción lo consienta expresa o tácitamente; sin embargo, tal omisión hará al contribuyente sujeto pasivo de una infracción.

"DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS. SU PRESENTACIÓN EXTEMPORANEA NO EXCLUYE AL CONTRIBUYENTE OBLIGADO, DE LA INFRACCION PREVISTA POR EL ARTICULO 83, FRACCION X, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO LA AUTORIDAD EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DESCUBRE QUE NO SE PRESENTARON EN EL TERMINO LEGAL.

TEXTO: La interpretación lógica-sistemática o contextual de los artículos 32-A, fracción I, y 83, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo tercero transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma Otras Leyes Fiscales para 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, que en lo conducente dispone, respectivamente, qué personas están obligadas a dictaminar estados financieros: la infracción en caso de

⁴¹ Ver art.49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

no dictaminarlos; y, el plazo para su presentación, permite concluir válidamente que la presentación extemporánea de los dictámenes de estados financieros; correspondientes al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa, no excluye al contribuyente obligado a la infracción prevista en el segundo de los numerales citados, cuando la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación descubren que dichos dictámenes no fueron presentados en el término legal, esto es, hasta el treinta y uno de diciembre del año siguiente al precitado, pues es evidente que si dentro del plazo concedido por el referido artículo transitorio no se presentan, es precisamente porque no han sido dictaminados oportunamente, tipificándose así la aludida infracción.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.
PRECEDENTE:**

Revisión fiscal 27/93. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Sapopan, Jalisco. 2 de noviembre de 1993. Mayoría de votos. Disidente: Ramón Median de la Torre. Ponente: Rogelio Camarena Cortés. Secretario: Bernardo Olmos Avilés⁴².

En estos términos, la falta de presentación de los dictámenes fiscales no excluye al contribuyente de las sanciones administrativas a las que se hace responsable por su conducta omisa. Sin embargo, cuando la falta de presentación es imputable al dictaminador externo, el contribuyente podrá revertir los actos de molestia que le perjudican, mediante la responsabilidad civil.

E) Documentos que deben de anexar al dictamen.⁴³

⁴² **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM. JULIO DE 1994, Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Tomo: XII-Diciembre; Página: 869.

⁴³ Ver art. 50 del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

I.- Carta de presentación del dictamen.

II.- Dictamen e informe acerca de la revisión contable y fiscal del ente económico.

III.- Los siguientes estados financieros:

- a.- Estado de posición financiera (balance general).⁴⁴ .
- b.- Estado de resultados.⁴⁵ .
- c.- Estado de modificación del capital contable.⁴⁶ .
- d.- Estado de cambio de la situación financiera.⁴⁷

IV.- Gastos de administración, de operación y mantenimiento del ente económico durante el período dictaminado.

V.- Relación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, adquiridas personalmente o en su carácter de retenedor.

VI.- Conciliación entre el resultado contable y fiscal.⁴⁸ .

⁴⁴ Ver supra 1.3.1., inciso "C". (Estado Financiero Primario).

⁴⁵ Ver supra 1.3.1., inciso "C". (Estado Financiero Primario).

⁴⁶ Es aquel estado financiero secundario donde se hace una comparación entre los conceptos del capital contable que integran un estado de posición financiera, mediante el análisis de los elementos del capital contable de un ejercicio fiscal con su antecesor. Los elementos que integran el estado de posición contable son los siguientes: A) Capital Social, B) Reserva de Capital, C) Utilidad o Pérdida de Ejercicios Anteriores, D) Utilidad o Pérdida del Ejercicio, E) Reserva Legal, F) Reserva Estatutaria, G) Superávit por Revaluación (cargo a activo revaluado).

⁴⁷ Es aquel estado financiero secundario que nos da a conocer las variaciones de la situación financiera de una entidad en cuanto a su origen y aplicación de recursos. Se trata de una comparación de la estructura financiera en su conjunto entre los elementos que integran el estado de posición financiera de un ente económico en un ejercicio fiscal y su antecesor. Al sacar la diferencia se podrá apreciar de donde se obtuvieron y se aplicaron los recursos.

⁴⁸ "Para comprender los principales motivos que provocan esta diferencia, mencionaremos algunas circunstancias legales y de hecho que repercuten sobre los ingresos, costos y gastos, que se reconocen fiscalmente y que el legislador tienen que tomar en cuenta al definir la base gravable de las empresas.

VII.- Determinación de la participación de utilidades para los trabajadores.

VIII.- Determinación de las declaraciones provisionales, del ejercicio, y las complementarias, respecto a las últimas señalará el objeto, base, tasa y tarifa de corrección, exhibidas en copias fotostáticas.

IX.- Relación de las declaraciones fiscales que afecten individualmente a la entidad.

X.- Relación de estímulos fiscales otorgados por la autoridad al ente económico, o de éste a terceros; así como las retenciones, deducciones, pérdidas.

XI.- Y en general, toda copia de documentos y declaraciones que afecten el patrimonio del ente económico.

F) Información de la situación fiscal del contribuyente.⁴⁹

Para analizar los motivos por los que difieren las reglas contables de las fiscales empezaremos por los **INGRESOS**, diciendo que en principio todos los ingresos que obtiene contablemente una empresa son considerados como tales para fines fiscales, salvo contadas excepciones, como los dividendos cobrados de compañías mexicanas y otros que se analizarán posteriormente.

Para **FINES FINANCIEROS CONTABLES** los dividendos provenientes de compañías mexicanas son ingresos, porque incrementan la utilidad de la empresa que los cobra. Aunque **FISCALMENTE** también sería válido dicho argumento, los dividendos citados no son ingresos para fines del impuesto sobre la renta de la empresa que los cobra, para evitar que se duplique el mismo gravamen sobre dichos dividendos.

En efecto, los dividendos que decreta y paga una sociedad significan utilidades que fueron arojadas por sus Estados de Resultados y que ya pagaron el impuesto sobre la renta en la empresa que obtuvo la realidad. Si posteriormente esta utilidades al ser cobradas por otra empresa en forma de dividendos, volviesen a ser consideradas como ingresos para fines fiscales al determinar la base gravable de ésta, se duplicaría el impuesto sobre la renta sobre tales utilidades.

Por este motivo en la Ley se indica que los dividendos cobrados de sociedades mexicanas no son ingresos gravables, provocándose por lo tanto una discrepancia completamente justificada entre los resultados contables y fiscales". **DOMINGUEZ MOTA**, Enriquez y Enrique Calvo Nicolau. "Impuestos" segunda ed.. Ed. Docal Editores. S.A. México 1977, p.p. 52 y 53.

⁴⁹ Ver art. 52 del Código Fiscal de la Federación y 54 de su Reglamento. Ed. cit.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

I.- Que el dictaminador emita su opinión bajo protesta de decir verdad, y de acuerdo a la documentación revisada del ente económico y de acuerdo a las normas de auditoría.

II.- La información se desarrollará mediante el sistema de pruebas selectivas, cumpliendo las normas y procedimientos de auditoría.

III.- Información sólo del periodo que cubre los estados financieros dictaminados; indicando la omisiones expresamente porque de lo contrario se considerará que no se haya encontrado omisiones.

IV.- Indicar sus observaciones fiscales del contribuyente generados por sí, o en su carácter de retenedor; indicando el monto a pagar y entero de las contribuciones.

V.- Revisión y análisis de:

a) Determinación de los tipos de créditos fiscales a cargo del sujeto pasivo, sea persona física o moral, consistentes:

-Impuestos.

-Derechos.

-Contribuciones de mejoras

-Aportaciones de seguridad social

-Aprovechamientos.

b) En las personas físicas, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, el auditor deberá de determinar los ingresos obtenidos por actividad empresarial y los obtenidos por otros conceptos, realizando una identificación por separado.

c) Conciliación entre el resultado contable y fiscal, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicios.

d) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados.

e) Conciliación entre los impuestos declarados y los omitidos.

f) Análisis de operaciones del comercio exterior.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

VI.- Revisión de declaraciones complementarias.

VII.- Cálculo y determinación del PTU.

VIII.- Revisión de los ingresos, gastos de administración, deducciones, devoluciones, estímulos fiscales y de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.

IX.- Indicación de las fluctuaciones cambiarias e inflacionarias del capital.

X.- Indicar los movimientos económicos de la entidad con sus proveedores, clientes, accionistas, subsidiarios, asociados.

G) Revisión de los dictámenes de estados financieros por parte de las autoridades fiscales.⁵⁰

I.- La autoridad está facultada para revisar los dictámenes emitidos por contador público cuando lo estime necesario, de acuerdo a los siguientes aspectos legales:

- a) Por falta de cualquier documento indispensable para la emisión del dictamen de acuerdo al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.**
- b) Cuando requiera la exhibición de los documentos internos de trabajo desarrollados por el dictaminador; antes de requerir al contribuyente por escrito.**
- c) Solicitud de la información indispensable tendiente a que la autoridad emita un juicio de valor ajustado a la realidad legal.**
- d) La exhibición de todos los registros manuales o electrónicos que se consideren necesarios para el buen desarrollo del dictamen.**

⁵⁰ Ver arts. 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

II.- Los documentos contables requeridos por la autoridad se le solicitarán al contador público primero y luego al contribuyente, o información solicitada por terceros, una vez que se ha requerido a los dos primeros.

"DICTAMENES FINANCIEROS, SU COMPROBACION POR LA AUTORIDAD FISCAL DEBE DE SEÑIRSE POR LA LEY.

TEXTO: De la correcta interpretación de los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 50 de su Reglamento, es de concluir que la autoridad fiscal sólo inicia sus facultades de comprobación respecto de los dictámenes financieros de los contribuyentes en caso de su actuación encuadre en cualquiera de las hipótesis a que se refieren las fracciones II y III del artículo 55 del Reglamento referido, que señala los procedimientos a seguir tratándose de los de la revisión de dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes elaborados por contador público autorizado, estableciendo que toda la documentación que la revisora requiere deberá solicitarla en primer término al contador público que elaboró el dictamen y sólo en el caso de que éste no lo proporcione deberá de dirigirse al contribuyente; de ahí que si aparece que la autoridad fiscal requirió directamente al contribuyente documentación e informes para la revisión de sus estados financieros, dictaminados por contador público, sin que en forma previa hubiera requerido directamente al profesional que elaboró el dictamen, resulta incontrovertible que tal acto no dio inicio a las facultades de comprobación del fisco federal, toda vez que las autoridades administrativas deben encausar sus actos a los términos y formas que la ley establece; dicho en otras palabras sólo puede hacer lo que ésta les permita, y por consiguiente cualquier acto distinto, al no seguir el procedimiento previamente establecido, es insuficiente para considerar que la autoridad hace uso de sus facultades de comprobación, circunstancia que le impide efectuar la determinación de crédito alguno. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO.

PRECEDENTE:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Revisión fiscal 4/89. Procuraduría Fiscal de la Federación. 31 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Revisión Fiscal 200/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 31 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnaldo Nájera Virgen. Secretario: Guillermo Báez Pérez".51 .

Todo requerimiento que realice la autoridad fiscal tendiente a la revisión de los estados financieros, es indispensable que requiera primeramente al contador público que lo emitió, toda vez, que el requerir previamente al contribuyente lo deja en un estado de inseguridad jurídica ante la autoridad hacendaria, ya que la institución del dictamen tiene como finalidad agilizar la determinación de los créditos fiscales.

"REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION INTERPRETACION DE SU ARTICULO 55.

TEXTO: El artículo 55 del reglamento del Código Fiscal de la Federación es categórico al establecer la forma en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá llevar a cabo la revisión del dictamen de los estados financieros de los contribuyentes. El numeral de que se trata debe interpretarse en el sentido de que las autoridades fiscales, deben requerir en primer lugar, al contador público registrado, la información y documentos necesarios para la revisión del respectivo dictamen al contribuyente. La razón de este procedimiento es obvia, porque el dictamen a los estados financieros del contribuyente los formuló el respectivo contador público registrado y, por consecuencia, es quien dispone de los elementos materiales y de estudio con que se elaboró el dictamen cuya revisión realiza la autoridad. Interpretar el artículo en cuestión en sentido contrario, es decir, en el sentido de que la autoridad

⁵¹ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM, JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Tomo: XIV-Julio; Página: 553.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

fiscal pueda requerir, indistintamente, la presentación de la documentación y la información correspondiente al contador o al contribuyente, significa no sólo la contravención a la garantía de legalidad y seguridad jurídica consagrada en los artículos 14 y 16 de la Constitución, porque si el legislador establece un procedimiento en dicha materia, las autoridades deben sujetarse al mismo, sino también se haría negatoria la facilidad otorgada por el legislador a los contribuyentes al establecer el sistema de elaboración de dictámenes financieros por contador público registrado, que tiene por objeto agilizar la determinación de los créditos fiscales.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIEMR CIRCUITO. PRECEDENTE.

Amparo directo 243/90. Pant Trado, S.A. 20 de marzo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro Góngora Pimentel. Secretario: María Guadalupe Saucedo Zavala.⁵²

III.- Se considerará iniciado el poder de comprobación de la autoridad fiscal cuando el Estado por conducto de su organismo facultado solicite la información descrita en las fracciones I y II que anteceden, mediante la revisión de sus estados financieros.

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. INTERPRETACION DEL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 64 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

TEXTO: Cuando el último párrafo del artículo 64 del ordenamiento invocado, dispone que lo establecido en el propio numeral no limita el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, se refiere a que éstas a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, pueden emplear los medios

⁵² PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Tomo: V segunda parte-I; Página: 418.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

de verificación previstos en el artículo 42 del citado ordenamiento, pero ello no faculta a la autoridad a quebrantar lo dispuesto por el artículo 64 del referido código tributario en sus fracciones I y II; de modo que las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación mediante revisión de declaraciones, revisión de la contabilidad, visitas domiciliarias, **revisión de dictámenes formulados por contadores públicos sobre estados financieros**, prácticas de avalúos y verificación de bienes, información de funcionarios y empleados públicos, información de terceros a través de compulsas, formulación de denuncias o querrelas ante el Ministerio Público, etc., **pero siempre siguiendo el procedimiento establecido por el artículo 64, fracción I y II, del Código Fiscal de la Federación, no pudiendo bajo ningún motivo cambiar el orden previsto en dicho numeral al arbitrio de la autoridad.**

CUARTO TRIBUNAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

Amparo en revisión 914/91. Bar Alfonso, S.A. 29 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Mendoza Calderón. Secretario: Jacinto Figuero Salomón.⁵³

A pesar de que, para el ejercicio fiscal de 1995 se derogó el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, dicho precepto legal no por ello pierde aplicación, ya que la autoridad hacendaria en virtud de los mandamientos regulados en los artículos 42 y 67 del ordenamiento legal invocado tiene un periodo de cinco años para realizar actos de fiscalización para los casos generales, de diez años para los contribuyentes que realicen cualquier acción tendiente a evadir la acción de la justicia tributaria y de tres años para los retenedores y recaudadores.

⁵³ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º. CD-ROM JULIO DE 1994. Precedente: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Epoca: 8º; Epoca: 8º; Tomo: VIII- Noviembre; Página: 211.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Por ende, la hacienda pública esta en plena libertad de revisar los estados financieros dictaminados anteriormente a 1995, dentro de los términos de la caducidad; empero, deberá de respetar en estos casos lo dispuesto por el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación.

La revisión de los estados financieros deberán de ser efectuados por la autoridad competente, correspondiendo a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siguiendo los lineamientos que describa la normatividad, ya que su violación traería consigo la nulidad del acto de autoridad; en este sentido, deberá de considerarse como último ejercicio fiscal en la dictaminación, aquél en que se haya practicado la auditoría externa, siempre que no pase de doce meses.

"ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS POR CONTADOR PUBLICO, LA DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL SI TIENE FACULTADES PARA FORMULAR LAS OBSERVACIONES.

TEXTO: De conformidad con lo dispuesto por el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1967, en relación con el artículo 4º del reglamento de funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Federación, dicha dependencia si tiene facultades legales para practicar las revisiones a los estados financieros dictaminados por contador público y desde luego para formular las observaciones relativas, precisando los elementos y datos que considere conveniente o necesario para que las oficinas administradoras de los tributos estén en posibilidad de emitir las resoluciones respectivas relacionadas con los créditos fiscales correspondientes.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
PRECEDENTE:**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 123/85. Encuadernación Progreso, S.A. de C.V. 9 de abril de 1985. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcón."54 .

La autoridad competente para revisar los dictámenes formulados por contador público, es la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Federación, siendo su titular el director general, en tanto que toda delegación administrativa que se efectúe, deberá citarse textualmente el acuerdo delegatorio, ya que su violación nulifica el acto de autoridad.

"ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES, NECESIDAD DE LA EXISTENCIA DEL, CUANDO UN FUNCIONARIO DISTINTO DEL TITULAR DE LA DIRECCION DE REVISION DE DICTAMENES, REQUIERE DOCUMENTACION RELATIVA A LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTE.

TEXTO: El último párrafo del artículo 61 del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala que la dirección de revisión de dictámenes estará a cargo de un director, auxiliado por el subdirector y por los jefes y subjefes de los departamentos A, B, C, D, E, y F. de lo anterior resulta falso que el citado último párrafo faculte a funcionarios distintos al titular, ejecutar las funciones que dicho dispositivo legal establece a lo largo de sus nueve fracciones en favor de la citada dirección, pues si la misma está a cargo de un director y los demás funcionarios sólo son sus auxiliares, por lógica las facultades de tal dependencia gubernativa competen originariamente a su titular y si otro funcionario diverso las lleva a cabo, forzosamente requiere para ello de un acuerdo delegatorio de facultades expedidas por autoridad competente debidamente publicado tal como el emitido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, el 15 de enero de 1981 y publicado en el

54 **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7ª; Volumen: 193-198; Parte: Sexta; Página: 83.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Diario Oficial de la Federación, el 20 del mismo mes y año citado, en el que se establecen en forma expresa las facultades o competencias delegadas al subdirector, jefes y subjefes de departamento, por tanto, si algún funcionario distinto al titular, requiere al contribuyente diversa documentación relativa a sus estados financieros y omite citar e acuerdo delegatorio de facultades mencionando en su apoyo, es claro y evidente que tal actuación violó en su perjuicio la garantía de legalidad, al no proporcionársele elementos suficientes para conocer si la autoridad que emitió el acto tiene dentro de sus facultades la que está ejerciendo en el caso específico.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

Amparo directo 984/89. C.C. y G.S. A 13 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz."55 .

La violación en el cumplimiento de los requisitos a los que se encuentran sujetos las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación, respecto de los dictámenes contables, provoca la falta de validez de sus actos, derivado de infringir las disposiciones legales tributarias y administrativas.

A mayor abundamiento en derecho, es de relevancia comentar que las autoridades fiscales deben de citar los preceptos legales en que se fundan sus facultades para revisar los dictámenes fiscales, ya que esta situación nulifica su actuación, al tenor de la siguiente tesis jurisprudencial.

55 PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Epoca: 8º; Tomo: IV. Segunda Parte-1; Página 47.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"DECLARATORIA DE NULIDAD, ES APLICABLE LA FRACCIÓN II DEL ARTICULO 238 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO SE TRATA DE UN DICTAMEN EN EL QUE NO SE CITA LOS PRECEPTOS EN LOS QUE SE FUNDA SUS FACULTADES LA AUTORIDAD EMISORA.

TEXTO: La facultad citada del fundamento en que se apoyan las facultades de la autoridad emisora del dictamen impugnado, no da lugar a concluir que dicha autoridad sea incompetente, sino a declarar la nulidad de una omisión en los requisitos formales (fundamentación de la competencia). Lo anterior obedece a que, una declaratoria de incompetencia de autoridad entraña un análisis de los preceptos que se hubieran citado en cuanto a las facultades y una conclusión de que los mismos no le otorgan dicha competencia, éste último supuesto encuadra dentro de la fracción I artículo 238 del código tributario, en tanto que la omisión de la cita de los preceptos de competencia y facultades, se ubica en la fracción II del artículo citado. En consecuencia al considerar la Sala fiscal, entre otros fundamentos, la fracción I del precepto antes mencionado, que se refiere a la incompetencia de la autoridad emisora, impide la emisión de un nuevo acto no obstante que fuere competente la misma, situación que no acontece en el supuesto de la fracción II del propio numeral, que debe citarse como fundamento y apoyo de la declaratoria de nulidad, al tratarse de un dictamen en el que no se citan los preceptos en los que fundamenta sus facultades la autoridad emisora.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

Revisión fiscal 2068/93. Director General de la Instituto Mexicano del Seguro Social. 3 de febrero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Rosa Elena González Tirado.⁵⁶

H) Requisitos que debe de cumplir los contadores públicos para dictaminar estados financieros de los contribuyentes.⁵⁷

I.- Tener registro ante la SHCP.

II.- Sólo contadores públicos de nacionalidad mexicana, precepto regulado hasta el 1° de enero de 1996, fecha en que podrán dictaminar extranjeros en México.

III.- Poseer título de contador público registrado ante la SEP.

IV.- Que el dictamen se emita de acuerdo con las normas descritas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es decir, de acuerdo a las normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados, que regulen la independencia e imparcialidad del dictaminador.

V.- Que el auditor emita un razonamiento sobre la situación contable-económica del ente dictaminado, así como del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la misma.

I) Imposibilidad del contador público para dictaminar.⁵⁸

⁵⁶ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION** 4° CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Tomo: XIII-Abril; Página: 351.

⁵⁷ Ver art.45 del Código Fiscal de la Federación y arts. 45 y 46 de su Reglamento. Ed. cit.

⁵⁸ Ver art. 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación . Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

I.- Los parientes hasta el 4º grado colateralmente por consanguinidad o civil, y en línea recta sin importar el grado.

II.- Tenga participación en el ejercicio anterior del ente dictaminado o bien que se vincule económicamente en su desarrollo o que tenga algún tipo de interés en que el dictamen se enfoque a determinado sentido.

III.- Que se encuentre vinculado con el contribuyente en cualquier sentido en relación con el ente dictaminado.

De las líneas descritas en el presente capítulo se desprende que el contador público al emitir su dictamen debe de cumplir al pie de la letra los requisitos señalados en los artículos 32-A, 42, 52 y 73, fracción III del Código Fiscal de la Federación y de los numerales 44 Bis al 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, tendiente a evitarse las responsabilidades descritas en el numeral 54 del Código Tributario.

Independientemente de cumplir los aspectos formales, el auditor deberá de dirigir en todo tiempo su conducta con probidad, analizando los documentos contables con profundidad, evitando opiniones no apegadas a la realidad contable del ente económico, para evitar incurrir en un delito doloso o culposo, o simplemente para evitarse la suspensión o cancelación de su permiso para dictaminar estados financieros, así como la reparación del daño en la responsabilidad civil; supuestos normativos que serán materia de un análisis profundo en los próximos capítulos y subcapítulos de la presente obra jurídica.

3.4. LA DICTAMINACION PARA EFECTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

El artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus fracciones XIV (enfermedades de trabajo), y XXIX (Instituto Mexicano del Seguro Social) establece la obligación de los patrones a proporcionar

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

asistencia médica a sus trabajadores, considerando a la Ley de Seguridad Social como un ordenamiento de utilidad pública para el pueblo de México.

Con la seguridad social se crea una forma especial de contribuciones denominadas por la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación como **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL**, conceptualizada por la legislación invocada en los siguientes términos:

"**ARTICULO 2º.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionada por el mismo Estado."⁵⁹ .

Las aportaciones de seguridad social presentan una naturaleza fiscal especial, debido a que este tipo de ingresos forman el sustento económico de los Institutos de Seguridad Social en México, dentro de los que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social.

La naturaleza fiscal del Instituto Mexicano del Seguro Social con la connotación de Organismo Fiscal Autónomo deriva de los artículos 90 y 123 fracción XXIX de nuestra Carta Magna, toda vez que la Administración Pública es centralizada y paraestatal, según los establece el precepto citado, en correlación con los artículos 1º, segundo párrafo, 3º, 9º, 45, 48, 49, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como en los numerales 1º, 2º, 5º, de la Ley de Entidades Paraestatales⁶⁰ ; además de los dispuesto en los artículos 5º y 240

⁵⁹ Ver artículo 2º del Código Fiscal de la Federación .

⁶⁰ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 14 de mayo de 1986. Modificada por decreto publicado el 24 de julio de 1992.

fracciones de la Ley del Seguro Social publicada en el Diario Oficial de la Federación del 12 de marzo de 1973 y vigente hasta diciembre de 1996, y en la Nueva Ley del Seguro Social publicada en el Diario Oficial de la Federación del 21 de diciembre de 1995, en sus artículo 5° y 251; normatividad descrita con antelación que establecen al Instituto Mexicano del Seguro Social como entidad paraestatal.

El artículo 11 de la Ley de Entidades Paraestatales, otorga autonomía a los organismo descentralizados para el cumplimiento de sus fines gubernamentales y sociales, lo que faculta en el caso especial del Seguro Social para realizar actos de fiscalización tendientes a verificar el cumplimiento de las aportaciones de seguridad social en términos de los artículos 19-A y 240 fracción XXI de la Ley del Seguro Social.

La autonomía del Instituto Mexicano del Seguro Social se desprende del siguiente precepto legal:

"Art. 11.- Las entidades paraestatales gozarán de autonomía de gestión para el cabal cumplimiento de su objeto, y de los objetivos y metas señalados en sus programas. Al efecto, contarán con una administración ágil y eficiente y se sujetarán a los sistemas de control establecidos en la presente ley y en lo que no se oponga a éstas a los demás que se relacionan con la administración pública."⁶¹

La autonomía del Instituto Mexicano del Seguro Social, en el ámbito del derecho fiscal se sintetiza en el cobro, administración y fiscalización de las aportaciones de seguridad social, tendiente a cumplir con los objetivos para los cuales fue creado el propio Instituto.

En esta perspectiva uno de los medios de fiscalización que ejercerá el Instituto Mexicano del Seguro Social para garantizar el cumplimiento de obligaciones fiscales lo constituye la revisión de LOS DICTAMENES FISCALES

⁶¹ Ver artículo 11° de la Ley de Entidades Paraestatales.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

que se presenten ante el propio instituto; auditoría externa que se encuentra regulada en el artículo 19-A de la Ley del Seguro Social⁶², así como en los numerales 24 al 50 del Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social.

El dictamen para efecto de las aportaciones de seguridad social, esencialmente deberá de tener una connotación similar al regulado por el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 32-A y 52; sin embargo, este debe de profundizar respecto de las mismas aportaciones de seguridad social, según se desprende de los artículos 36 y 37 del Reglamento para el Pago de las Cuotas del Seguro Social, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1993, que a la letra versan:

"ARTICULO 36.- El Contador Público será responsable que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones de la Ley y del presente Reglamento, con objeto de obtener evidencia suficiente e idónea para sustentar su opinión respecto del cumplimiento de las mismas, en lo relativo al registro del patrón, las afiliaciones de sus trabajadores, las modificaciones de salarios y bajas, así como la base liquidar el pago de cuotas obrero patronales."⁶³

"ARTICULO 37.- Los documentos que el Contado Público elabore con motivo de su revisión, y que el patrón deberá de presentar al instituto, se integraran en un sólo legajo que contendrá carta de presentación del dictamen, cuaderno del dictamen y anexas."⁶⁴

Es de observarse que el dictaminador para efectos de las aportaciones de seguridad social deberá esencialmente de analizar los siguientes puntos:

⁶² Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 12 de marzo de 1973.

⁶³ Ver artículo 36 del Reglamento para el Pago de las Cuotas del Seguro Social.

⁶⁴ Ver artículo 37 del Reglamento para el Pago de las Cuotas del Seguro Social.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

A) Verificar que el contribuyente este cumpliendo con la normatividad dictada por la Ley del Seguro Social y su reglamentación.

B) Verificar que el patrón este debidamente registrado ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, respectivamente en las obligaciones y riesgos que le correspondan conforme a su actividad.

C) Verificar que el patrón este cumpliendo con la inscripción de sus trabajadores ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, revisando por su parte el grado de riesgo que le corresponda a cada clase de trabajadores, en términos de la clasificación que indica los artículos 77, 78 y 79 de la Ley del Seguro Social vigente hasta 1996, y regulado en los artículos 70 al 77 de la Nueva Ley del Seguro Social, vigente a partir del 1º de enero de 1997.

D) Verificar las modificaciones que se han presentado respecto del salario de los trabajadores, así como de las altas y bajas que se hayan presentado en el ejercicio fiscal dictaminado.

E) Verificar y en su caso determinar la obligación tributaria líquida derivada de las cuotas obrero patronales, así como la base cotización de dichas cuotas en términos de los artículos 32 al 47 de la Ley del Seguro Social; así como de los numerales 5º al 7º del Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social; preceptos regulados en la Nueva Ley del Seguro Social vigente a partir de 1997 en los artículos 27 al 40.

El dictamen presentará una carta de presentación, luego el texto del dictamen y al final los anexos descritos por el numeral 40 del Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social, que al texto versan:

"ARTICULO 40.- Los anexos preparados por el Contador Publico autorizado que deberán ajustarse al dictamen y formaran parte del legajo señalado en el artículo 37 de este Reglamento, consistirá en:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

I.- Informe del patrón dictaminado que debe proporcionarse a través del documento que contenga:

- a) Descripción de las características generales del patrón y específicas sobre las modalidades de aseguramiento que le sean aplicables, y
- b) Clases y características de los contratos de trabajo colectivo e individuales tipo, en su caso.

Si existieran contratos de naturaleza diversa o de prestación de servicios, se indicaran las características generales de los mismos.

II.- Cuadro analítico de cuotas del Seguro Social excepto del Seguro de Retiro omitidas y determinadas en la revisión, adjuntándose copia de las liquidaciones de cuotas obrero patronales elaboradas, y en su caso, pagadas, así como constancia del trámite de los avisos afiliatorios y movimientos salariales resultantes de dicha revisión.

III.- Cuadro analítico de las cuotas del Seguro del Retiro pagadas por omisiones determinadas en la revisión, adjuntando, en caso de haber determinado diferencias a cargo del patrón, comprobante del SAR -01 elaborado y pagado ante la Institución de Crédito o Entidad Financiera que maneje la subcuenta del Seguro de Retiro.

IV.- Análisis del total de percepciones por grupo o categorías de trabajadores, indicando si éstas se acumularon o no al salario base de cotización en los términos de la Ley, señalando en todo caso las bases de acumulación;

V.- Conciliación de todas las percepciones de trabajadores, contra registro contable y lo declarado para efectos del Impuesto Sobre la Renta para personas físicas.

A este anexo deberá ajustarse invariablemente copia de la declaración anual del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio dictaminado, así como la determinación del impuesto total del salario tope de acuerdo a los máximos señalados en la Ley, importe de percepciones variables del sexto bimestre anterior al ejercicio dictaminado y del sexto bimestre del ejercicio dictaminado, y

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

VI.- Reporte sobre la actividad o actividades, clasificación y grado de riesgo de la empresa dictaminada.

Los anexos señalados deberán suscribirse por el contador público autorizado, consignando su nombre, número de registro y presentarse enumerados en forma progresiva, en el mismo orden en que se han mencionado."⁶⁵.

El dictamen para efectos de la seguridad social tiene como efecto que el contador público autorizado profundice respecto de las aportaciones de seguridad social, así como analizar el tipo de responsabilidades a las que queda sujeto el patrón respecto al **GRADO DE RIESGO** con sus trabajadores, especialmente en los siguientes rubros:

⁶⁵ Ver artículo 40 del Reglamento para el Pago de las Cuotas del Seguro Social.

* El Análisis del **RIESGO DE TRABAJO**, es la auto evaluación que realiza el patrón, y en su caso, es el estudio practicado por el auditor, tendiente a verificar el específico grado de riesgo al que están sujetos los empleados de un ente económico.

Consistiéndo en un análisis de todos los siniestros laborales, que ocurrieron del 01 de enero al 31 de diciembre del ejercicio fiscal verificado. Lo anterior es para determinar la prima del **SEGURO DEL RIESGO DEL TRABAJADOR**, tendiente a calcular la cuota a pagar al seguro social, de conformidad con el salarios base de cotización.

La **PRIMA DEL RIESGO DEL TRABAJO**, se autodeterminara de conformidad a la actividad de la empresa y de acuerdo al catálogo de actividades a que se refiere el artículo 13 del Reglamento para la clasificación de empresas y determinación del grado de riesgo del Seguro del Riesgo del Trabajador; así como de la tabla de determinación de prima del riesgo de trabajo contenida en el artículo 79 de la Ley del Seguro Social vigente hasta 1996, misma que se revisa cada tres años por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Para la autodeterminación, el patrón debe formular bajo protesta de decir verdad, su **DECLARACION ANUAL DEL GRADO DE RIESGO DEL TRABAJO**, para lo cual el patrón deberá de llevar:

- A) El control de los casos de los riegos del trabajo;
- B) El número de los empleados accidentados;
- C) La fecha del accidente;
- D) Los día subsidiarios;
- E) La valuación en porcentajes de incapacidades permanentes o parciales;
- F) El número de defunciones;
- G) La fecha de la terminación del riesgo del trabajo; y
- H) El número de trabajadores expuestos al riesgo.

A) Detallar un informe acerca de las características del patrón respecto de sus actividad, tendiente a verificar el grado de riesgos a los que deberá de sujetarse; además de detallar los contratos individuales y colectivos que tenga suscrito con sus trabajadores.

B) Verificar en un cuadro específico las cuotas de seguridad social que le correspondan al patron respecto del grado de riesgo que tenga con cada grupo de trabajadores, revisando los pagos realizados y determinando las liquidaciones que falten.

C) Verificar en un cuadro específico las aportaciones para efectos del seguro del retiro.

D) Analizar las cuotas de aportación de seguridad social que correspondan a cada grupo de riesgo.

E) Conciliar todas las percepciones del trabajador con los asientos para efectos fiscales.

La auditoría contractual para efectos de las aportaciones de seguridad social es obligación de los contribuyentes que en términos del artículo 19-A de la Ley del Seguro Social vigente hasta diciembre de 1996, y en términos de la nueva ley en su artículo 16, tengan por lo menos trescientos trabajadores y que éstos le hayan prestado servicio en cada uno de los meses que integren el ejercicio fiscal dictaminado; sin embargo, cualquier contribuyente que tenga la intención de revisar sus estados financieros para efectos de la seguridad social se libera de las facultades fiscalizadoras del Instituto Mexicano del Seguro Social; empero, la dictaminación obligatoria no es una limitante para el organismo descentralizado para que realice sus facultades fiscalizadoras.

Para el control anterior el patrón deberá de allegarse de toda información y documentación que elaborará el Instituto y que se entrega al trabajador de la cual el patrón debe tener conocimiento; el ente económico, que en caso de no obtener la información por parte de su trabajador deberá de solicitarla personalmente al Instituto.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

- A) Detallar un informe acerca de las características del patrón respecto de sus actividad, tendiente a verificar el grado de riesgos a los que deberá de sujetarse; además de detallar los contratos individuales y colectivos que tenga suscrito con sus trabajadores.**
- B) Verificar en un cuadro específico las cuotas de seguridad social que le correspondan al patron respecto del grado de riesgo que tenga con cada grupo de trabajadores, revisando los pagos realizados y determinando las liquidaciones que falten.**
- C) Verificar en un cuadro específico las aportaciones para efectos del seguro del retiro.**
- D) Analizar las cuotas de aportación de seguridad social que correspondan a cada grupo de riesgo.**
- E) Conciliar todas las percepciones del trabajador con los asientos para efectos fiscales.**

La auditoría contractual para efectos de las aportaciones de seguridad social es obligación de los contribuyentes que en términos del artículo 19-A de la Ley del Seguro Social vigente hasta diciembre de 1996, y en términos de la nueva ley en su artículo 16, tengan por lo menos trescientos trabajadores y que éstos le hayan prestado servicio en cada uno de los meses que integren el ejercicio fiscal dictaminado; sin embargo, cualquier contribuyente que tenga la intención de revisar sus estados financieros para efectos de la seguridad social se libera de las facultades fiscalizadoras del Instituto Mexicano del Seguro Social; empero, la dictaminación obligatoria no es una limitante para el organismo descentralizado para que realice sus facultades fiscalizadoras.

Para el control anterior el patrón deberá de allegarse de toda información y documentación que elaborará el Instituto y que se entrega al trabajador de la cual el patrón debe tener conocimiento; el ente económico, que en caso de no obtener la información por parte de su trabajador deberá de solicitarla personalmente al Instituto.

El profesionista independientemente de llenar los requisitos para efectos de la dictaminación del Código Fiscal de la Federación requiere registrarse ante la delegación o subdelegación en que se ubique su domicilio fiscal.

Las implicaciones jurídicas que entraña la dictaminación para efectos de las aportaciones de seguridad social necesariamente deberán de ser analizadas en una investigación tan profunda como la presente; sin embargo el presente subcapítulo sólo pretende desentrañar la naturaleza jurídica del dictamen para efectos de aportaciones de seguridad social, para tal efecto transcribimos la presente tesis del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, que al texto versa:

**"REGISTRO DE CONTADOR PUBLICO AUTORIZANDOLO A A
DICTAMINAR PARA EFECTOS DE SEGURIDAD SOCIAL.
SUSPENSION DEL. LA RESOLUCION DEL DEPARTAMENTO
DE AUDITORIA A PATRONES DEL INSTITUTO MEXICANO
DEL SEGURO SOCIAL QUE LA DECRETA, REVISTE EL
CARACTER DE ACTO DE AUTORIDAD.**

El registro de contador público a dictaminar para efectos del seguro social, conforme a la normatividad contenida en el Instructivo para la Dictaminación sobre el Cumplimiento de las Obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos Impone a los Patrones y Demás Sujetos Obligados, no es un acuerdo de voluntades sometido a requisitos, pues en el Instructivo de mérito se reglamenta una de las formas en que dicho instituto ejerce una facultad legalmente conferida, concretamente, aquella comprobatoria establecida en su favor en el artículo 240, fracción XVIII de la Ley del Seguro Social, y tal reglamentación o regulación del programa de auditoría, denominado Dictamen de Contador Público Independiente para Efectos del Seguro Social, que es un esquema de fiscalización indirecta, se hace a través de disposiciones normativas de observancia general. Por ello, si las cuestiones relativas al registro de contadores públicos como dictaminadores para efectos del seguro social, así como las sanciones que les pudieran corresponder con motivo de irregularidades cometidas en esa actividad, debe materialmente sujetarse

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

a disposiciones jurídicas, en la que se establecen obligaciones para los referidos contadores públicos, y por ende sus correlativos derechos, así como facultades y atribuciones para la autoridad fiscal, en este caso el Instituto Mexicano del Seguro Social, entonces la conclusión obligada es que el registro del contador público en examen, no es un acuerdo de voluntades sometido a requisitos, y en cambio, la suspensión del mismo, por desacato a la normatividad ya señalada, sí reviste el carácter de acto de autoridad.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 257/95. José Maldonado Mediana. 17 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinosa. Secretario: Javier Cardoso Chávez."66 .

El patrón primero deberá determinar la **CLASE DE RIESGO** de acuerdo con la actividad económica desarrollada o giro de la empresa; en este sentido, la **CLASE DE RIESGO** se clasificará en el mencionado catálogo, misma que se identificará con los números romanos del I al V

Posteriormente deberá ubicarse el número de fracción que consta de 3 a 4 dígitos, la cual también divide las actividades sujetas al riesgo del trabajo en grupos que van del número "1" al "100".

Para **DETERMINAR EL GRADO DE RIESGO**, se identifica del 1° al 100, conforme a la tabla contenida en el artículo 79 de la Ley del Seguro Social vigente hasta 1996; el resultado del **GRADO DE RIESGO** será el de las fórmulas de **INDICE DE FRECUENCIA** (es la probabilidad de que ocurra un siniestro en un día laboral), **INDICE DE GRAVEDAD** (es el tiempo perdido en promedio por riesgo de trabajo y que produzcan incapacidad temporal, permanente total o parcial y defunción) **E INDICE DE SINIESTRALIDAD LABORAL** (es el producto del índice de frecuencia por el índice de gravedad), mismo que debe correlacionarse con la tabla del artículo 79 de la Ley del Seguro Social vigente hasta 1996.

El Instituto podrá rectificar la autodeterminación o bien la determinación practicada por auditor independiente, mediante su **DETERMINACION CONTRACTUAL PARA EFECTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL**, cuando la autoridad considerará que lo manifestado no esté de acuerdo con el Reglamento invocado, mediante resolución fundada y motivada, notificará personalmente a la empresa que será materia de una determinación potestativa, mediante revisión de escrito o bien, mediante la información que emanare de la visita domiciliaria, o de cualesquier otro medio de fiscalización legal de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación

EL INDICE DE SINIESTRALIDAD una vez determinado se correlacionará con la tabla del artículo 79 de la Ley del Seguro Social, a fin de ubicar el **GRADO DE RIESGO Y LA PRIMA** que deberá de ser pagada por el patrón, mediante una interrelación con la **BASE DE COTIZACION**.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

El dictamen para efectos de la aportaciones de seguridad social, continua con la esencia del dictamen regulado en los artículo 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, ya que su naturaleza jurídica tiene como objeto la verificación del auto-acertamiento para efectos de las aportaciones de seguridad social.

La dictaminación de la seguridad social, es parte de la DICTAMINACION CONTRACTUAL ya que se inspira en la dictaminación general para efectos fiscales; en el sentido, siendo obligatoria para los contribuyentes ubicados en el artículo 19-A de la Ley del Seguro Social, implica a la vez una libertad del sujeto pasivo para celebrar un libre acuerdo de voluntades con el dictaminador fiscal que reuna los requisitos establecidos por la normatividad fiscal y de seguridad social para la verificación de su AUTO-DETERMINACION en el rubro de las aportaciones de seguridad social, sin que el CONTRATO implique una libertad para el dictaminador externo que le faculte a violar la normatividad fiscal y de seguridad social en beneficio del contribuyente, toda vez que la institución de la dictaminación en México tiene como finalidad el ser un medio de FISCALIZACIÓN EXTERNO E INDIRECTO de la hacienda pública, y en su caso, de la normatividad de seguridad social.

3.4.1 EL DICTAMEN EN LA SEGURIDAD SOCIAL Y LA NUEVA LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1997.

El 21 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la NUEVA LEY DEL SEGURO SOCIAL, regulando en su artículo 16 a la obligación de dictaminar los estados financieros para efectos de seguridad social; sustituyendose en este sentido el anterior artículo 19-A por el 16 de la nueva Ley, precepto legal que al texto versa:

⁶⁶ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 5° CD-ROM. MEXICO 1995. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 9°; Tomo: II, Septiembre de 1995; Tesis: XXI-2° 5 A; Página: 602; Clave: TC212005.9 ADM.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

" **Artículo 16.-** Los patrones que por el número de sus trabajadores, en términos del Código Fiscal, estén obligados a dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, para efectos del Seguro Social, deberán de presentar al instituto copia con firma autógrafa del informe sobre la situación fiscal del contribuyente, con los anexos referentes a las contribuciones por conceptos de cuotas obrero patronales conforme con lo dispuesto en el Reglamento del referido Código Fiscal.

Cualquier otro patron podrá optar por dictaminar por contador público autorizado, sus aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social en términos del Reglamento mencionado." 67 .

Al respecto, el dictamen para efectos de la seguridad social queda sin variaciones esencial, por lo que sus extremos jurídicos mantienen al dictamen con su valor probatorio IURIS TANTUM.

3.5. EL DICTAMEN EN LA ENAJENACION DE ACCIONES.

La dictamianción en la enajenación de acciones, constituye otro tipo especial de auditoría externa, regulado esencialmente en el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, además de estar estrechamente interrelacionado con el artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y los numerales 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, así como los aplicables del Reglamento del Código Tributario Federal.

Fundamentalmente el dictamen para efecto de la enajenación de acciones tiene como finalidad determinar la **GANCIA DE CAPITAL**⁶⁸ obtenido

67 **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION**, del 21 de diciembre de 1995.

68 "Las ganancias de una sociedad pueden repartirse entre los accionistas en forma de dividendos o mantenerse en la empresa en forma de beneficios no distribuidos. Los dividendos son pagos más o menos regulares (normalmente trimestrales) que realizan las sociedades anónimas a sus accionistas. Los beneficios no distribuidos constituye la parte de las ganancias que la empresa no reparte entre sus accionistas en forma

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

por el detentador de los títulos nominativos en el período comprendido desde la adquisición de las acciones y hasta el momento en que se efectúe la enajenación de los documentos económicos, mediante la transmisión de la propiedad en términos del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

La importancia de estudiar el concepto de la GANANCIA DE CAPITAL es de trascendencia para comprender la esencia del ingreso obtenido en la enajenación de los valores conocidos como ACCIONES, ya que entendiendo sus alcances jurídicos se podrá realizar una vinculación estrecha entre la enajenación y el Impuesto Sobre la Renta y especialmente con la dictaminación a que quedará sujeta la transmisión de los documentos.

En primera instancia hay que entender como ganancia de capital la riqueza obtenida por el detentador de la propiedad, producida involuntariamente durante el tiempo que él ejerce su dominio, cantidad previsible o imprevisible, pero que al mismo tiempo al presentarse forma parte integrante del bien y a su vez, se refleja en un aumento de su valor.

"Uno de los problemas más difíciles y menos resueltos en la imposición federal sobre la renta, ha sido el tratamiento de las ganancias de capital y pérdida de capital. Por ganancias de capital entendemos una ganancia financiera que resulta de la venta de un activo de capital a un precio más elevado que el que se pago por él. La ganancia resulta de un incremento del valor del activo de capital y crea en manos del preceptor una clara capacidad para pagar impuestos. Debemos reconocer, sin embargo, dos tipos de ganancia, administrativamente diferentes, que surgen de la venta de activos. La primera, la constituye la ganancia usual de las empresas

de dividendos. Estas ganancias se quedan en la empresa. Los pagos de dividendos representan un rendimiento directo de las inversiones de los accionistas. Las sociedades no están obligadas a pagarlos, pero la mayoría lo hace. Las grandes empresas normalmente tratan de repartir continuamente dividendos a sus propietarios. Los beneficios que se quedan en la empresa como beneficios no distribuidos suelen utilizarse para financiar inversión, y por tanto, para aumentar el valor de sus acciones. En última instancia, los beneficios no distribuidos generan un rendimiento a los accionistas en forma de ganancia de capital. Se obtiene ganancia de capital cuando un activo, como una acción, se vende y el vendedor recibe más de lo que pagó inicialmente por él." **STANLEY FISCHER**, et alter. "Economía", traductor: Luis Toharia, segunda edición, Ed. McGraw-Hill, México, 1992, p. 160.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

mercantiles, cuando los bienes se venden a precios más elevados que los que se pagaron por ellos. Tales ganancias son claramente rentas de las empresas y deberan ser tratadas como las demás rentas a efectos impositivos. El segundo tipo de ganancia de capital, es el de clase irregular e inhabitual, que tiene fuera del curso normal de ganancia de la renta propia. A este último tipo es el que nos referimos cuando hablamos del tratamiento de las ganancias de capital y pérdidas de capital en la imposición sobre la renta. Quizá su tipificación más exacta sea la del médico, cuya renta regular surge de la práctica de su profesión, pero que puede obtener ganancias, aquí y allá, de la compra y venta de acciones y obligaciones.⁶⁹

La ganancia de capital determina la capacidad contributiva de las personas que enajenan bienes; asimismo, esta supeditada por un crecimiento en el potencial económico del propietario del bien; sin embargo, esta actividad puede sufrir por un proceso aleatorio, la pérdida de capital, generándose en éste último caso una pérdida en la capacidad contributiva.

Ahora es importante remitirnos a los conceptos elaborados por varios teóricos en la materia fiscal, ya que su enfoque nos permitirá aumentar nuestro conocimiento respecto de los alcances jurídicos que implica la ganancia de capital.

"La ganancia de capital ha sido definida en forma similar por diversos autores, a continuación citaremos algunas definiciones:

a) The Board of Inland Revenue de la Gran Bretaña, en memorándum dirigido a The Royal Comission on the Taxation of Profits and Income del mismo país, definió a la ganancia de capital como *"las ganancias resultantes de los aumentos en el valor de mercado de los bienes de una persona, quien no los ofrece regularmente en venta y en cuyas manos no constituye un acervo para comerciar"*⁷⁰.

⁶⁹ TAYLOS, Philips. "ECONOMIA DE LA HACIENDA PUBLICA", traductor: María Teresa Fuentes Quintana, Aguilar S.A. Ediciones, España 1960, p. p. 382 y 383.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

b) El profesor A.C. Pigou ha definido las ganancias de capital como *"aumento al valor real de la propiedad de las personas, que no son previstas por ellas y no son debido en grado alguno a esfuerzos hechos, inteligencia ejercida, o capital invertido por ellas"*⁷¹

c) A.R. Hersic define a la ganancia de capital diciendo que son *"cantidades recibidas en exceso del costo, provenientes de la venta, cambio o conversión o compensación por transferencia o pérdida, de bienes de capital" merced a una operación distinta de aquellas que constituyen su actividad normal y agrega a que el término "bienes de capital" se usan para indicar un bien que no es poseído por su propietario para venta o para uso en el curso normal de su negocio"*⁷²
⁷³

Es conveniente equiparar la ganancia de capital con un ejemplo práctico tendiente a comprender en una forma amplia este concepto fiscal; en estos términos diremos que **LA RENTA** es la cría de las ovejas, donde el ingreso se refleja en el crecimiento del animal, en el sentido que el carnero aumenta su precio a mayor tamaño y peso; en tanto, **LA GANANCIA DE CAPITAL**, se presenta por la cantidad de crías que produzca y la lana que genere.

El origen de las ganancias de capital se encuentra analizado fundamentalmente por dos corrientes que le han explicado:

⁷⁰ Board of Inland Revenue. "Final Report of the Royal Comisión on the Taxation of and Income". Anexo "The Taxation of Capital Gains" Her Majesty's Stationery Office.- London, 1955.- p. 425. Citado por CUEVAS FIGUEROA.

⁷¹ PIGOU, A.C. A. "Study of Public".- Macmillan, 1947, tercera edición, p. 1956.- Citado por A.R. Hersic en "The Taxation of Capital Gains" Staples Press. London, 1962.- p. 21. Citado por CUEVAS FIGUEROA.

⁷² ILERIC, A.R. "The Taxación of Capital Gains". Staples Press. London, 1962. p. 21. Citado por CUEVAS FIGUEROA.

⁷³ CUEVAS FIGUEROA, Pedro, "Las Ganancias de Capital, Estudio Jurídico Fiscal". Tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1968, p.p. 7 y 8.

A) **La fortuita**, considera a la ganancia de capital como inesperada e imprevisible y en su generación no interviene la voluntad directa o indirectamente del detentador de la propiedad.

B) **La previsible**, considera que la ganancia de capital no deviene de un proceso inesperado y fortuito porque este aumento del valor en la propiedad puede ser calculado previamente por su detentador.

La ganancia de capital para efecto de la enajenación de acciones se encuentra regulado en el artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, expresada esquemáticamente de la diferencia que se presenta de la suma algebraica entre el **INGRESO OBTENIDO CON LA ENAJENACION** y el **COSTO PROMEDIO POR ACCION**, formando en su conjunto **LA GANANCIA EN LA ENAJENACION DE ACCIONES**⁷⁴, regulada en el precepto legal indicado con antelación, que a la letra versa:

⁷⁴ **GANANCIA POR ENAJENACION DE ACCIONES = GEA.**

GEA = (INGRESO OBTENIDO POR ENAJENACION) - (COSTO PROMEDIO POR ACCION).

IO = INGRESO OBTENIDO.

CA = COSTO PROMEDIO POR ACCION.

GEA = IO - CA.

INGRESO OBTENIDO POR ENAJENACION = VALOR DEL ACTO ECONOMICO.

COSTO PROMEDIO POR ACCION = CA.

CA = (MONTO ORIGINAL AJUSTADO POR ACCION) / (S l a n número de acciones).

MONTO ORIGINAL AJUSTADO DE LA S de l a n número acciones = MOAA.

MOAA = S l A n del MONTO ORIGINAL AJUSTADO POR ACCION.

MONTO ORIGINAL AJUSTADO POR ACCION = [(COSTO COMPROBADO POR ACCION) (ACTUALIZADO)] + [(CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA EN LA ENAJENACION) - (CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA EN LA ADQUISICION)].

CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA = CUFIN.

CUFIN = [(UTILIDAD FISCAL DE CADA EJERCICIO) + (DIVIDENDOS DE OTRAS PERSONAS MORALES MEXICANAS)] - [DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDAS].

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Art. 19. Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las que enajene, con forme a los siguientes:

I.- El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aun cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de enajenación.

II.- El monto original ajustado de las acciones se determinará sumando al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, la diferencia que resulte de restar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que en los términos del artículo 124 de la Ley tenga la persona moral emisora a la fecha de la enajenación de las acciones, el saldo que dicha cuenta tenía a la fecha de la adquisición, cuando el primero de los saldos sea mayor, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha. Cuando el segundo de los saldos mencionados sea mayor que el saldo señalado en primer término, la diferencia se restará al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que se enajenen."⁷⁵

Para el año de 1997 se adiciona un segundo párrafo al artículo 19 de la Ley al Impuesto Sobre la Renta, quedando en los siguientes términos:

"En los casos en que el número de acciones de la persona moral emisora haya variado durante el período comprendido entre las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones propiedad del contribuyente, en lugar de aplicar lo dispuesto en el primer párrafo de esta fracción, los contribuyentes podrán determinar las diferencias de los saldos de la

⁷⁵ Ver artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ed. Bitácora Fiscal Básico, México 1996.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

cuenta de utilidad fiscal neta de la persona moral emisora, por cada uno de los periodos transcurridos entre la fecha de adquisición y de enajenación de las acciones, en los que se haya mantenido el mismo número de las acciones, restando del saldo al final del periodo el saldo al inicio del mismo, actualizados ambos a la fecha de enajenación de las acciones. Las diferencias obtenidas por cada periodo se dividirán en el número de acciones de la persona moral existentes en el mismo periodo y el cociente se multiplicará por el número de acciones propiedad del contribuyente en dicho periodo. Los resultados así obtenidos se sumaran o multiplicaran entre si, según sea el caso"⁷⁶.

En la enajenación de acciones es indispensable conocer el costo promedio por adquisición de las acciones, mismo que se obtendrá mediante el ajustamiento de las acciones a la fecha de su adquisición hasta la fecha de su enajenación en términos del Índice Nacional de Precios al Consumidor, entre el número total de los documentos que tenga el enajenante a la fecha en que se realice este acto jurídico.

El saldo de utilidad fiscal neta que se interrelaciona con las ganancias obtenidas por la persona moral y reinvertidas en la compra de activos fijos es la esencia de la ganancia de capital ya que la utilidad reinvertida se sumará al costo comprobado de adquisición, y esto se restará con el monto de la enajenación, la diferencia será la ganancia o pérdida de capital obtenido durante el tiempo que la persona detento los títulos nominativos; a mayor abundamiento se transcribe textualmente el artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

"Artículo 124.- Las personas morales, con el objeto de fomentar la reinversión de sus utilidades, llevarán una cuenta de utilidad neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con los dividendos o utilidades distribuidos en

⁷⁶ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, del 27 de diciembre de 1996.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 121 de la Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de éste párrafo no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción o aumento de capital de la misma persona que los distribuye dentro de los 30 días de su distribución."⁷⁷

Una vez entendido el proceso de la determinación respecto de la ganancia de capital en la enajenación de las acciones, es importante continuar con la explicación de la dictaminación para efectos de la enajenación de acciones.

Para tal efecto, el párrafo cuarto del artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación a la enajenación de bienes diversos a los inmuebles, establece una obligación impuesta al enajenante de retener el 20% de la operación como pago provisional a efecto de garantizar el impuesto sobre la renta; sin embargo, el enajenante podrá retener una cantidad inferior cuando cumpla con la obligación de dictaminar la operación en términos del artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es de destacar que la obligación de dictaminar la enajenación de acciones se presenta para efecto de que el enajenante retenga una cantidad menor al 20 % del monto total de la operación; la obligación de emitir el aviso ante la autoridad deberá de presentarse dentro de los 10 días posteriores a la fecha de la enajenación, entanto que el dictamen deberá de presentarse de los 30 días en que se tenga que presenta la declaración de ejercicio de que se trate o cuando el contribuyente tuvo tal obligación de presentarla; a mayor abundamiento se transcribe la siguiente tesis del Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito:

**"DICTAMEN FISCAL SOBRE ENAJENACIÓN DE ACCIONES,
LA FECHA PARA PRESENTAR EL. NACE A PARTIR DE QUE
SE PRESENTA EN TIEMPO LA DECLARACIÓN DEL**

⁷⁷ Ver artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ed. Bitácora Fiscal Básica, México 1996.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA O, EN SU DEFECTO, CUANDO EL CAUSANTE TUVO LA OBLIGACION DE PRESENTARLA.

Al artículo 126, fracción II, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe interpretarse en el sentido de que los treinta días para presentar el dictamen fiscal sobre enajenación de acciones, a fin de que el adquirente efectúe una retención de impuesto menor al veinte por ciento del total de la operación, se computa a partir del día siguiente de la fecha en que se da cualquiera de los dos supuestos que el mismo contempla y no la que elija el contribuyente; es decir, que si se presenta la declaración del impuesto antes de la fecha en que debía exhibirse se estaría al día de la presentación, pero si no es así, se estará a la fecha en que el causante tuvo obligación de presentarla. De otra manera se beneficiaría al contribuyente moroso, torciéndose el propósito del legislador, porque a pesar de que la presentación de su declaración del impuesto fuera extemporánea, los treinta días siguientes contarán a correr al día siguiente de su declaración oportuna.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.
Revisión Fiscal 4/95. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otra. 1º de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Omar René Gutiérrez Arredondo."78 .

El dictamen para efectos de la enajenación de acciones tienen como finalidad determinar la ganancia de capital generada hasta el momento en que se transfieren los documentos económicos; sin embargo, su naturaleza jurídica es la misma que la dictaminación para los efectos fiscales descritos en los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, ya que éste ACCERTAMENTO no libera a su presentante de la determinación potestativa y los actos de fiscalización susceptibles de practicarse por el Estado.

⁷⁸ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 5º CD-ROM. MEXICO 1995. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta; Epoca: 9ª; Tomo: 1. Mayo de 1995; Tesis: IV.2º.1A; Página: 360; Clave: TCO42001.9 ADM.

CAPITULO IV.

LOS DICTAMENES CONTABLES Y LOS PERITAJES CONTABLES RENDIDOS EN JUICIOS.

4.1. NATURALEZA JURIDICA DEL DICTAMEN CONTABLE.

A lo largo de los capítulos que anteceden, se ha analizado la regulación jurídica que norma el dictamen contable aplicable a los estados financieros de los entes económicos que se encuadran en los supuesto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Consideramos, que el dictamen emitido acerca de los estados financieros poseen las siguientes características normativas:

A) REGULACION LEGAL.

Se encuentra regulado fundamentalmente en el Código Fiscal de la Federación, en el Reglamento del mismo ordenamiento jurídico, y en algunos de sus aspectos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

I.- El primero de los ordenamientos señalados emana del Poder Legislativo, art. 73, frac. VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II.- El segundo de los ordenamientos mencionados emana del Poder Ejecutivo, art. 89, frac. I de la Constitución.

B) REGULACION MATERIAL.

Se encuentra regulado por las normas de auditoría y los principios generalmente aceptados emanados de institutos o colegios de contadores públicos, organismos que no son entes legislativos para expedir normas generales y abstractas; sin embargo, su normatividad a través de los principios contables se encuentran reconocidos en forma genérica por el art. 52, frac. II del Código Fiscal de Federación.

Consideramos que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación presenta elementos de anticonstitucionalidad en su fracción II, en virtud de reconocer como obligatorias las normas de auditoría y por repercusión los principios contables, ya que su inobservancia por el profesionista contable le conlleva a sanciones de carácter administrativos en términos del artículo 52, párrafo tercero de la fracción tercera, máxime que en la actual regulación fiscal mexicana no existe una definición expresa respecto de su contenido, pudiendo variar el gremio de contadores el contenido de sus disposiciones, y sin embargo, las modificaciones siguen siendo obligatorias para el dictaminador; colocandole por ende en un estado de inseguridad e incertidumbre jurídica.

Empero, reiteradamente se comenta que las normas de auditoría y los principios generalmente aceptados de contabilidad por si solos no son violatorias de las garantías otorgadas por la Constitución, ya que la violación la presenta el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación por otorgarles un carácter obligatorio fuera de las acciones y controles propios del instituto o colegio de profesionistas a sus agremiados: dando por ende un valor jurídico a las normas y principios sin tomar en consideración la culpabilidad con que se condujo el profesionista para lesionar o no lesionar el patrimonio del Estado. Para tal efecto se recomienda analizar el capítulo VII de la presente obra jurídica, intitulado "LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DICTAMENES CONTABLES".

C) EL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA FISCALIZACION.

De conformidad con los juristas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez⁷⁹, el dictamen es parte integrante de la fiscalización, teniendo una connotación de carácter externo para la hacienda pública; sin embargo, creemos de importancia brindar una definición del término fiscalización para entender el contenido semántico de sus términos textuales, tendiente a comprender la naturaleza jurídica del dictamen de los estados financieros:

"Es la acción por medio de la cual se evalúa y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y el apego a la ley.

Si tratamos de analizar el fondo y contenido de lo que esta simple definición considera, encontramos que cubre, en términos generales, todos los aspectos importantes de lo que es la función de fiscalización, como se entiende y conoce en nuestro medio:

-Motiva una acción, es decir, el hecho de hacer o ejercer una serie de movimientos, ejercicios o trabajos.

-Evaluar y revisar. Para que existan estas acciones debe suponerse la existencia de documentación, información, bienes, derechos y obligaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, así como sistemas y mecanismos por medio de los cuales se realizan las cosas, ya que estas acciones no pueden ejercitarse sino hay existencia física y material de algo que puede traducirse en documentos gráficos.

-La evaluación y revisión puede llevarse a efectos principalmente a través de las siguientes formas:

⁷⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. "Derecho Tributario Mexicano". Ed. Trillas, México 1991, p.p. 156-182. Respecto al presente rubro se recomienda la lectura del punto 4.1. denominado "Procedimientos Preparatorios de Control y Fiscalización", y especialmente se recomienda el análisis del numeral 4.1.6. de la "Revisión de Dictámenes de Estados Financieros".

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

- Estudio, análisis y evaluación de documentos e información.
- Estudio, análisis y evaluación de sistemas, mecanismos y procedimientos.
- Estudio, análisis y evaluación de hechos y operaciones.
- Acciones de gobierno. Debiendo entenderse como tales, aquellas actividades que el representante de una nación ejecuta en razón de su existencia y que pueden resumirse en:
 - Obtención de ingresos y recursos necesarios para hacer frente a sus funciones.
 - Administración y ejercicio o gasto de dichos recursos, aplicándolos en forma congruente y eficiente a la presentación de servicios y apoyos a la comunidad que representa.
 - Administración de bienes y recursos propiedad de la nación.
- Veracidad y razonabilidad. Estos conceptos representan los requisitos mínimos que deben atenderse en las acciones de gobierno y comprenden la autenticidad, eficiencia y eficacia.
- Apego a la Ley. Al respecto conviene destacar que en todo gobierno los requisitos, mecanismos instrucciones, mandatos y controles, se encuentran plasmados y contenidos en una normalidad que abarca leyes, reglamentos, decretos y acuerdos de carácter general y particular, los que se complementan con ordenamientos expedidos en forma interna por todos los órganos que integran el gobierno Federal y que en conjunto surgen con apoyo en el máximo ordenamiento de nuestro país: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

NIVELES DE LA FISCALIZACION.

En México se pueden definir la existencia de tres niveles de fiscalización del gobierno Federal que se dan por dependencias, ... en seguida se comentará en términos generales, las características de cada uno.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

1.- La fiscalización que se da por el Poder Legislativo sobre el Poder Ejecutivo, se realiza por el órgano técnico de la H. Cámara de Diputados, llamada Contaduría Mayor de Hacienda. Podría decirse que este nivel de fiscalización es equiparable a una auditoría externa del Poder Ejecutivo.

2.- La fiscalización que se da dentro del Poder Ejecutivo, se realiza en forma directa por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (AHORA SECRETARIA DE LA CONTRALORIA DE DESARROLLO ADMINISTRATIVO), y se apoya en las contralorías internas ubicadas en la mayoría de las entidades y dependencias del Gobierno Federal. En este caso, podría decirse que este nivel de fiscalización es equiparable a una auditoría interna del Poder Ejecutivo.

3.- La fiscalización que se da por el Poder Ejecutivo a través de diversas dependencias y entidades sobre contribuyentes u obligados al pago de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, así como también de terceros obligados al cumplimiento de disposiciones legales, a continuación se menciona alguna de sus formas:

S.H.C.P.

-Dirección General de Fiscalización.

-Administración Fiscal Regional.

-Oficina Federal de Hacienda.

Revisan causantes obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la correcta recaudación de esta tributación en cuanto a oportunidad, cantidad y razonabilidad.

D.D.F. - Tesorería del Distrito Federal.

A través de su dirección de Auditoría, revisa causantes obligados al pago de impuestos y contribuciones locales.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Instituto Mexicano del Seguro Social.

Tiene facultad para revisar y determinar el correcto entero de las cuotas obrero-patronales.⁸⁰

De los tres tipos de fiscalización que existen en la legislación mexicana, es aplicable a la obligación de la presentación de dictámenes sobre los estados financieros de los entes económicos regulados en los supuestos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, la fiscalización ejercida por el Poder Ejecutivo (tipo 3°), siendo en esencia el dictamen contable un auxilio a la administración tributaria.

El dictamen contable antes del conocimiento de la autoridad fiscal es un tipo de FISCALIZACION de carácter CONTRACTUAL entre el contribuyente y el contador público autorizado, toda vez que previamente a la revisión de los estados financieros existe un libre acuerdo de voluntades entre el contribuyente y el profesionista en términos del derecho civil; sin embargo, una vez practicado el dictamen se somete por ley al conocimiento del poder público, transformándose en este instante en un tipo especial de fiscalización ejercida por el Poder Público, mediante la indagación y comprobación de su contenido.

La constitucionalidad respecto de este tipo especial de delegación de facultades exclusivas del Estado para la comprobación y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales será el objeto primordial de estudio en el último capítulo de esta obra jurídica.

En general, entendemos por FISCALIZACIÓN, el medio por el cual la autoridad administrativa realiza una serie de actos apegados a la

⁸⁰ ADAM ADAM, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada. "La Fiscalización en México". Universidad Nacional Autónoma de México, Coordinación de Humanidades, Dirección General de Publicaciones, México 1986, p.p. 7 a 10.

legislación, para evaluar y revisar los documentos económicos de una entidad que realice un especial hecho generador de un crédito fiscal; analizando y valorando en su caso, la documentación contable que permita a través de la razonabilidad⁸¹ conocer la veracidad en el cumplimiento autónomo de las obligaciones fiscales, en los supuestos del AUTO-ACCERTAMENTO, declarado voluntariamente por los sujetos pasivos y obligados tributarios solidarios, subsidiarios, retenedores y recaudadores de una contribución. Pero en todo caso son medios de ejercer el control fiscal.

Cuando los sujetos pasivos no cumplan voluntariamente con sus obligaciones fiscales, la autoridad fiscal tendrá la facultad de determinar y en su caso liquidar las contribuciones no cumplidas voluntariamente, mediante el cálculo de las cantidades omitidas y generadas en un período fiscal determinado, en ejercicio de la **DETERMINACIÓN POTESTATIVA**, e independientemente de que el contribuyente haya o no dictaminado sus estados financieros.

Sin embargo, la etapa de la liquidación son facultades de la autoridad hacendaria que van más allá de la fijación del quantum de la obligación tributaria mediante la fiscalización, ya que en la liquidación nos encontramos ante un crédito fiscal ya determinado.

La fiscalización se prevé en la legislación mexicana en los siguientes supuesto normativos que son competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoridad facultada para ejercer la fiscalización a través de sus cometidos regulados en la legislación:

⁸¹ El concepto de la razonabilidad se entiende en el sentido de que el dictamen contable emana de un análisis lógico, contable, financiero y fiscal, a los estados financieros del contribuyente; estudio que no conlleva a una certeza jurídica, toda vez que el dictaminador no está investido de fe pública como es el caso de los notarios o los secretarios de acuerdos del Tribunal Fiscal de la Federación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

- I.- Registro de contribuyentes (medio preparatorio);**
- II.- Recibir las declaraciones y avisos de los contribuyentes, así como regular la forma de las constancias expedidos por los contribuyentes (medio preparatorio);**
- III.- Facultad para revisar la contabilidad de los contribuyentes en sus actividades económicas (medio de fiscalización);**
- IV.- Requerimientos de exhibición de documentos ante las autoridades administrativas fiscales (medio de fiscalización);**
- V.- La práctica de visitas domiciliarias, (medio de fiscalización);**
- VI.- La revisión de dictámenes de estados financieros (medio de fiscalización);**
- VII.- Recibir informes de funcionarios (medio de fiscalización);**
- VIII.- La determinación sobre base cierta (con la información obtenida de la fiscalización);**
- IX.- La determinación presuntiva de bienes para efecto de la base gravable en algunas contribuciones (con la información obtenida de la fiscalización);**
- X.- Liquidación (acción posterior a la fiscalización ya que se encuentra determinado el crédito fiscal, algunos autores consideran que la determinación es la agrupación de todos los hechos generadores del crédito fiscal, en tanto que la liquidación es esa fijación en cantidad líquida del crédito fiscal; para otros, ambas etapas son sinónimos);**

XI.- Ejercitar la acción penal (acción posterior a la fiscalización);

Son obligaciones de los contribuyentes relacionados con la fiscalización:

I.- Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes;

II.- Presentar declaraciones, avisos y expedir constancias con los lineamientos fiscales;

III.- Llevar registros contables de sus actividades económicas;

IV.- Desahogar los requerimientos que les formulen las autoridades fiscales;

V.- En los supuestos del artículo 32-A del CFF, presentar dictámenes;

VI.- Permitir las visitas domiciliarias;

La relación existente entre la fiscalización en su calidad de género y la dictaminación de estados financieros como especie de fiscalización, se presenta en la realidad, toda vez que la auditoría externa es un tipo de FISCALIZACION de carácter CONTRACTUAL, en virtud del acuerdo libre de voluntades existente entre el contribuyente y el profesionista, tendiente a prestar un auxilio especial a la hacienda pública en la fijación del quantum derivado de la relación jurídica tributaria; obligación fiscal que tiene como fundamento legal el artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar las comisiones de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultado para:

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales."⁸²

Destacamos desde este instante que los dictámenes de estados financieros, como partes de la fiscalización, no son susceptibles de generar un valor probatorio pleno, toda vez que ellos podrán ser sometidos a la revisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la comprobación de la información vertida por el contador público en su texto, en tal sentido citamos la siguiente Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

"DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO SU FORMULACION NO IMPIDE A LA AUTORIDAD REVISAR LIBROS DE LOS CAUSANTES.- LOS DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS EMITIDOS EN TÉRMINOS DEL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE AL FEDERACIÓN DE 1967 NO CONSTITUYEN RESOLUCIONES FAVORABLES PARA EL PARTICULAR. NI IMPIDEN A LA AUTORIDAD REVISAR LIBROS, DOCUMENTOS Y DECLARACIONES DEL VISITADO Y FORMULAR EN SU CASO LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS. TODA VEZ QUE EL EJERCICIO DE ESAS FACULTADES SE DEJA A SALVO EN EL PRECEPTO ANTES CITADO.

REVISION N° 259/71.- RESUELTA EN SESION DE 1° DE FEBRERO DE 1972, POR UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

⁸² Ver art. 42, fracción IV, Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

REVISION N° 1415/83.- RESUELTA EN SESION DE 3 DE MARZO DE 1986, POR UNANIMIDAD DE 8 VOTOS.

REVISION N° 1631/85.- RESUELTAS EN SESION DE 3 DE OCTUBRE DE 1986, POR UNANIMIDAD DE 8 VOTOS.

REFERENCIA:

JURISPRUDENCIA N° 280

NOVIEMBRE 1986, REVISTA N° 83. PAG. 397, T.F.F. 2a. EPOCA."⁸³

D) VALOR JURIDICO DEL DICTAMEN.

En nuestro estudio lógico-jurídico, el valor probatorio que representan los dictámenes de estados financieros es una **opinión técnica especializada**, sobre el contenido de los estado financieros de la empresa, así como de la determinación y entero de las contribuciones.

Este tipo de valoración es fácil de entenderse, toda vez que los entes económicos encuadrados en los supuesto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, a pesar de presentar el dictamen regulado en la normatividad, será susceptible de ser sometida a la soberanía del Estado a través de revisión de escritorio y auditorías gubernamentales por medio de visitas domiciliarias, tendiente a la determinación de las contribuciones omitidas, cuando el "**auto-accertamento**"⁸⁴ no se ajuste

⁸³ **ARREOLA ORTIZ**, Leopoldo Rolando, et alter. "Compendio de Jurisprudencias Fiscales". Tomo I. Tax Editores Unidos. S.A. de C.V., México 1993.p.p. 335-336.

⁸⁴ Para mayor información acerca del ACCERTAMENTO, se recomienda la lectura del "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", de Héctor B. Villegas, quinta ed., Ed. Depalma, Argentina 1993. p.p. 325 a 332.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

a la realidad contable y fiscal del ente económico, y la fiscalización contractual no se ubique en la realidad económica.

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

TEXTO: En el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1967, similar al 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 jurist tantum de certeza.** De la conciliación de estas dos afirmaciones depende la interpretación correcta del numeral. Para comprender la razón por la cual los dictaminadores que reúnen estas características no limitan las facultades de revisión y comprobación de las autoridades fiscales, basta considerar que dicho dictamen **únicamente son opiniones técnicas rendidas en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales** celebrado libremente entre dos partes -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 órganos de la Administración que encarne 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 esta investido de función pública alguna, que permitan 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**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

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 asentados 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 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 opere 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 operaciones 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 es el fisco el único titular de las facultades decisorias de la situación jurídica-fiscal del administrado. Entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes sobre las declaraciones 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 asentados en tales dictámenes.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
PRECEDENTE:**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 1084/84. Química Mexana, S.A. 28 de enero de 1986.
Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel."⁸⁵ .

La autoridad al negar la validez del contenido del dictamen contable tiene la obligación de demostrar su negativa, ya que el examen del auditor es una análisis técnico que están investidas de una presunción legal que admite prueba en contrario ya que al no emanar de una autoridad son sujetos a comprobación; además, por ninguna razón los dictámenes contables deben de ser considerados como una confesión del contribuyente, porque al tratarse de una opinión técnica contable están sujetos a prueba en contrario.

"SOCIEDAD ANONIMA, DOCUMENTOS FIRMADOS POR LOS CONTADORES.

TEXTO: El contenido de un documento no puede considerarse como confesión de la causante, cuando tratándose de una Sociedad Anónima, no queda demostrado en autos que el contador que firmó el escrito que se examina pueda confesar a nombre de la negociación, y cuando en el documento el signatario no dice que lo dirija a nombre de la susodicha empresa.

PRECEDENTE.

Revisión Fiscal 141/61. Equipos de Gas S.A., 9 de noviembre de 1961.
Unanimidad de 4 votos. Ponente: Rafael Matos Escobar."⁸⁶ .

El dictamen público no puede ser considerado como una confesión que realice el dictaminador, respecto de los estados financieros y fiscales del ente dictaminado, máxime que realiza su actividad en cumplimiento de un contrato libre de profesión, a pesar de estar

⁸⁵ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º. CD-ROM. JULIO DE 1994; Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7º; Volumen: 205-216; Parte: sexta; Página: 183.

⁸⁶ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Segunda Sala; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 6º; Volumen: LIII; Página: 104.

debidamente autorizado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El dictamen de contador público en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, es un medio más de la fiscalización externa ejercida por el Estado para el control y prevención de la evasión tributaria y de la defraudación fiscal, mediante la delegación de las facultades de la determinación potestativa gubernamental hacia profesionistas independientes; en tal sentido, el dictámen contable respecto de la fijación del quantum de la obligación tributaria, puede denominarse con el término de la DETERMINACIÓN CONTRACTUAL (ACCERTAMENTO CONTRACTUAL) a la que se encuentra obligado a cumplir el contribuyente cuando su conducta se encuadre estrictamente con el especial supuesto normativo.

Para finalizar este inciso, consideramos que el valor probatorio de los dictámenes de estados financieros no será susceptible de demostrar una realidad plena a pesar de estar investido de presunción legal, toda vez que el trabajo técnico desarrollado por los auditores externos se basa en la toma de muestras, por tanto, concluimos que este tipo de razonamientos se alejan del universo contable de los documentos económicos llevados por el ente contributivo, además de no implicar una realidad estricta, toda vez que el contador público no está investido de fe pública; situación que es puesta en evidencia por el artículo 54 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que establece:

"El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se requiere la fracción III del artículo 52 de Código, se integrará en la forma siguiente:

II.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

auditoría, se examinará la situación fiscal del contribuyente por el período que cubra los Estados Financieros dictaminados."⁸⁷

Como es de observarse, el dictamen contable se apoya en un conjunto de documentos que sirven como muestreo de la situación económica del ente dictaminado; sin embargo, no conlleva a una realidad plena emitir un juicio acerca del estado financiero y fiscal que guarda un ente, sino no es mediante la revisión completa y exhaustiva en su conjunto de la documental contable y financiera del ente dictaminado, con la finalidad de que ésta pueda mostrar una situación apegada a la realidad, toda vez que el muestreo implica sólo a una probabilidad.

"AUDITORÍA FISCAL. VALOR DE LOS DICTAMENES DE LOS CONTADORES PUBLICOS A FALTA DE ORDEN DE LA. PARA VERIFICAR PRUEBAS SELECTIVAS.

TEXTO: El artículo 7º del Decreto que creó la Auditoría Fiscal de la Federación, previene que los "causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados, con el objeto de que éste dictaminen sin necesidad de practicar auditorías fiscales, salvo las pruebas selectivas que establece el artículo siguiente. Para los causantes con ingresos anuales menores de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que establece este artículo; pero si lo utilizan no se les aplicara las auditorías fiscales, en los términos del párrafo anterior". Acorde con lo anterior, sin una empresa que se encuentre en este supuesto presenta ante la Dirección de la Auditoría Fiscal por conducto de un Contador Público los dictámenes relativos, y esta Dirección no ordenó las pruebas selectivas a que hace referencia el artículo 8º del Decreto mencionado para comprobar si dichos dictámenes legales aplicables rendidos por el contador se ajusta a las disposiciones legales aplicables y a los principios

⁸⁷ Ver art. 54, fracc. II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

generalmente aceptables por la técnica contable, los mismos merecen crédito atento a lo dispuesto por el artículo 7º reproducido.

PRECEDENTE:

Revisión fiscal: 352/63. Compañía Conductores Monterrey, S.A. 30 de marzo de 1964. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.⁸⁸

Como se percibe en la tesis que antecede, de nueva cuenta se da reconocimiento legal a los lineamientos dictados por los institutos de contadores públicos; lineamientos técnicos a las que deberán de sujetarse los dictaminadores.

El dictamen contable no implica una obligación directa del contribuyente a la DETERMINACIÓN QUE REALICE EL CONTADOR PUBLICO EXTERNO, toda vez que puede inconformarse con el mismo, de tal forma que el requerimiento de documentos y papeles de trabajo del auditor solicitadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendiente a revisar la opinión técnico contable del dictaminador, es a su vez una derecho del contribuyente para exhibir las pruebas documentales necesarias ante la autoridad competente para demostrar que el dictamen contable se aleja de la realidad fiscal y contable interna del ente dictaminado y que se emitió en su perjuicio.

A pesar de que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se inician con el primer acto de investigación que se notifica legalmente al contribuyente, ello no limita al propio sujeto pasivo a objetar el dictamen desde el mismo momento de su presentación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toda vez que su consentimiento tácito o expreso le obligan al cumplimiento de la

⁸⁸ PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Segunda Sala; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 6º; Volumen LXXXI; Página: 12.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

determinación contractual en términos de la fracción III del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

"FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN. CUANDO SE INICIA.

TEXTO: De la lectura de los artículos 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, 11, fracción I, y 12 del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1966, se desprende que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se inicia con el primer acto de investigación que se notifique legalmente al quejoso y no con la solicitud de documentos e informes en relación con la revisión de dictámenes de estados financieros formulados por un Contador Público, pues esto no constituye un acto de molestia en los términos del artículo 16 constitucional, ya que se efectúa en beneficio de los contribuyentes opuesto que a través del mismo se les da oportunidad de presentar sus puntos de vista y pruebas en relación con dichos dictámenes y evitar así que la autoridad entre al ejercicio directo de las facultades de comprobación.

PRECEDENTE:

Amparo directo 382/86. Compañía Sherwin Williams, S.A. 15 de mayo de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez.⁸⁹

La revisión del dictamen por la autoridad fiscal se presenta en un período anterior a las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, de acuerdo a la jurisprudencia que a continuación se transcribe, y por ende no será causa de ser impugnada esta petición ante algún recurso legal, siempre que la misma se encuentre fundada y motivada de acuerdo a los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución; pero necesariamente deberá de requerirse previamente al contador

⁸⁹ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN**, 4° CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7°; Volumen: 205-216; Parte: Sexta; Página: 227.

público para exhibir los documentos que sirvieron de base para emitir su dictamen.

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO EL, ESTIME QUE LA AUTORIDAD DEMANDADA VIOLÓ EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE EL ARTICULO 55, FRACCIÓN I, DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL HABER REQUERIDO PRIMERO A ESTE Y POSTERIORMENTE AL CONTADOR PUBLICO QUE FORMULO EL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, DEBE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA IMPUGNACION Y NO PARA EFECTOS.

TEXTO: De la lectura de los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se desprende con toda claridad que el ejercicio de las facultades de comprobación se inicia cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo 55 del propio Reglamento, es decir, en el momento que la autoridad hacendaria requiera al contribuyente, la información o documentación a que se refiere los incisos c) y d) de la fracción I, del numeral 55 previo requerimiento de éstos al contador público que haya formulado el dictamen, y cuando no haya sido proporcionado por éste, o bien, cuando la autoridad fiscal requiera a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información o documentación que considere necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen de estados financieros y demás documentos (para este último requerimiento debe considerarse que ya se agoto previamente los otros dos), es hasta este momento que se considera que se inician las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y junto con ellas el inicio del procedimiento de comprobación a que se refiere la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, procedimiento que tendrá como finalidad el comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

omitidas o los créditos fiscales. De lo que se infiere que cuando las autoridades fiscales requieran al contador público que haya formulado el dictamen de los estados financieros de la causante, la información y documentos a que se refiere los incisos del a) al d), de la fracción I del artículo 55 del mencionado Reglamento, no se considera que se han iniciado facultades de comprobación y en consecuencia tampoco se considera iniciado el procedimiento respectivo. Por consiguiente, si las autoridades fiscales incurren en el desatamiento de lo dispuesto en esta fracción I del artículo 55 del Reglamento al Código citado, como acto previo al iniciado del procedimiento, en virtud de que este aún no se ha iniciado. Ahora bien, tomando en consideración que fue precisamente el incumplimiento de la fracción I del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en el que incurrió las autoridades hoy recurrentes, según fue señalado por la Sala a quo sin que exista agravio en contra de tal determinación, procedemos al estudio de qué clase de nulidad lleva este tipo de violación, sin nulidad lisa y llana o para efectos, dicho de otra manera, en cuál de las causas de nulidad señaladas por el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, encuadra esta conducta contraria a lo dispuesto por la ley. Pues bien, resulta evidente que no se trata de la causa de anulación establecida en la fracción I del citado numeral 238, toda vez que no es el caso que la autoridad que dictó la resolución u ordenó o tramitó el procedimiento sea incompetente. Tampoco se actualizan los supuestos contemplados en la fracción II y III del artículo mencionado, porque como ya dijimos anteriormente, estas dos hipótesis se refieren a la existencia de vicios formales contrarios al principio de la legalidad refiriéndose en la primera de ellas a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso, mientras que la segunda contempla vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución. Respecto a este último supuesto, debemos decir que contrariamente a lo señalado por las autoridades recurrentes, la violación en que incurrieron al no acatar lo dispuesto en la fracción I del artículo 55 del Reglamento al Código Fiscal

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

de la Federación, no puede considerarse como un vicio en el procedimiento del cual derivó la resolución combatida, en virtud de que dicho acto (requerimiento en primer término del contador público) es presupuesto previo e indispensable para ejercer sus facultades de comprobación, esto es, iniciar el procedimiento de revisión de la situación fiscal de la empresa contribuyente para poder determinarle el crédito a su cargo, constituyendo una violación cometida no en el procedimiento mismo, sino antes de que se iniciare éste, por lo tanto no puede considerarse que la resolución impugnada en el juicio fiscal deba ser declarada nula por existir un vicio en el procedimiento, toda vez que el vicio de que adolece se dio antes de que existiera procedimiento alguno. Tan es así, que la Sala a quo estimó que también existía violaciones al artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, porque las autoridades demandadas procedieron a determinar créditos a cargo de la actora sin que se hubiese iniciado legalmente el procedimiento de comprobación respectivo, cabe aclarar que tampoco existe agravio en contra de tal determinación. Por consiguiente, la violación cometida por las autoridades recurrentes no constituye un vicio de procedimiento y, por ende, no se actualiza la causal de anulación contenida en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, porque lo cierto es que se actualiza la fracción IV del mismo precepto legal, ocasionado como consecuencia una nulidad lisa y llana. En efecto, la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece dos causales de anulación de la resolución impugnada, que aunque puedan complementarse, es decir, darse juntas, también pueden darse la una sin la otra, según lo establece el legislador de manera opcional, esto es, una resolución administrativa será nula si los hechos que la motivan no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada (primer supuesto), o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones legales aplicables, es decir, sin haber acatado la fracción I del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. De esta manera, debe considerarse actualizada la causal de nulidad contenida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, debiendo declararse una nulidad lisa y llana, de conformidad con la fracción II del artículo

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

239 del mismo ordenamiento legal. A mayor abundamiento, debemos decir que una nulidad para efectos puede tener como consecuencia, que se reponga el procedimiento desde el momento en que se cometió la violación, y una vez subsanada ésta se continúe y se vuelva a dictar una nueva resolución, o bien, simplemente que se emita nueva resolución, purgando las violaciones cometidas en ella, consecuencia que en la especie no podrían darse porque la violación cometida por la autoridad fue antes de que existiera o se iniciará el procedimiento de comprobación, por lo que no sería lógico ni jurídico que se repusiera un procedimiento hasta antes de su inicio para que se dictara un acto preparatorio y luego se "volviera a iniciar" (porque legalmente no se inició) para dictar nuevo fallo, además, podría acontecer que al requerir al contador público, éste presentará la información y documentación satisfactoria haciendo innecesaria que se inicien las facultades de comprobación, esto es, que se requiera al contribuyente resultando imposible que se cumpliera con la sentencia que ordena tal situación.

TERCER TRIBUNAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 203/92. Sacos Valvulados, S.A. de C.V. 11 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gerardo David Góngora Pimentel. Secretario: Guadalupe Robles Demetrio.

Revisión fiscal 453/ 92. Raúl Efren Cáseres G. Cantón. 22 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Evaristo Coria Martínez.

Revisión fiscal 483/92 Mac Ma S.A. de C.V. 22 de mayo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gerardo David Góngora Pimentel. Secretario: Margarita Ortiz Blanco.

Revisión fiscal 423/93 Plásticos Panamericanos, S.A. de C.V. 1º de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Gerardo David Góngora Pimentel. Secretario: Jesús García Vilchis.

Revisión fiscal 633/93. Dow Química Mexicana S.A..de C.V. (Recurrentes: Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Autoridades). 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Gerardo David Góngora Pimentel. Secretario: Jesús García Vilchis.⁹⁰.

En este contexto, la simple solicitud de la información al contribuyente no debe de considerarse como la exteriorización de las facultades de comprobación de la autoridad, ya que ésta comienza con el primer acto de investigación que se notifique legalmente al contribuyente y no con la simple solicitud de documentos e informes existentes en relación con los estados financieros dictaminados.

"FACULTADES DE COMPROBACION E INVESTIGACION DE LA AUTORIDAD FISCAL. CUANDO SE INICIA

TEXTO: De la lectura de los artículos 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente. 11, fracción I, y 12 del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1986, se desprende que **las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se inicia con el primer acto de investigación que se notifique legalmente al quejoso y no con la solicitud de documentos e informes en relación con la revisión de dictámenes de estados financieros formulados por contador público, pues esto no constituye un acto de molestia en los términos del artículo 16 constitucional, ya que se efectúa en beneficio de los contribuyentes puesto que a través del mismo se les da oportunidad de presentar sus puntos de vista y pruebas en relación con dichos dictámenes y evitar así que la autoridad entre al ejercicio directo de las facultades de comprobación.**

SEGUNDO TRIBUNAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

⁹⁰ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Gaceta del Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Número: 64, julio de 1993; Tesis: I. 3º A. J/42; Página: 35.

Amparo directo 382/86. Compañía Sherwin Williams, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretaria: María del Carmen Arroyo Moreno.⁹¹

La revisión del dictamen en ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la hacienda pública debe de apegarse estrictamente a la ley ya que cualquier violación traería aparejado la imposibilidad de que la autoridad efectuar la determinación del crédito fiscal, en términos de la siguiente Tesis del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

"DICTAMENES FINANCIEROS. SU COMPROBACIÓN POR LA AUTORIDAD FISCAL DEBE CEÑIRSE A LA LEY.

De la correcta interpretación de los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 50 de su Reglamento, es de concluirse que la autoridad fiscal sólo inicia sus facultades de comprobación respecto de los dictámenes financieros de los contribuyentes en caso de que su actuación encuadre en cualquiera de las hipótesis a que se refiere las fracciones I y II del artículo 55 del Reglamento referido, que señala los procedimientos a seguir tratándose de la revisión de dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes elaborados por contador público autorizado, estableciendo que toda la documentación que la revisora requiera deberá solicitarla en primer término al contador público que elaboró el dictamen y sólo en caso de que éste no la proporcione debe dirigirse al contribuyente; de ahí que si aparece que la autoridad fiscal requirió directamente al contribuyente documentos e informes para la revisión de sus estados financieros, resulta incontrovertible que tal acto no dio inicio a las facultades de comprobación del fisco federal, toda vez que las autoridades administrativas deben encauzar sus actos a los términos y formas que la ley establece; dicho en otras palabras sólo pueden hacer lo que ésta les permita, y por consiguiente cualquier acto distinto, al no seguir el procedimiento previamente establecido, es insuficiente para

⁹¹ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN**, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Informe 1986; Parte: III; Página: 77.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

considerar que la autoridad hace uso de sus facultades de comprobación, circunstancia que le impide efectuar la determinación de crédito alguno.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

Revisión fiscal 4/89. Procuraduría Fiscal de la Federación. 31 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Arnaldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Revisión fiscal 200/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 13 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Amado Nájera Virgen. Secretario: Guillermo Báez Pérez.⁹²

La simple solicitud de documentos al contador o al contribuyente realizada por la autoridad administrativa no implica un acto de determinación, y por ende no existe una privación de derechos hacia el contribuyente, por la simple solicitud de documentos; sin embargo, si no es requerido primeramente el profesionista impide a la autoridad ejercitar la determinación potestativa, al tenor de la siguiente tesis del Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito.

"AUDIENCIA, GARANTIAS DE. SOLO ES OBLIGATORIA RESPECTO DE ACTOS PRIVATIVOS DE DERECHOS.

TEXTO: La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal, sólo es obligatoria cuando el acto de la autoridad priva al particular de un derecho, lo cual no acontece con el mandamiento de que se practique una revisión en los estados financieros para los efectos fiscales, porque en sí mismo no priva al gobernado de derecho alguno, sino que será hasta que con base en los resultados de esa revisión se finque alguna carga fiscal a la agraviada.

TERCER TRIBUNAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

92 PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º CD-ROM, 1995. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8º; Tomo: XIV-Julio Primera Parte; Página: 553.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 760/77. J. de la Torre e Hijos, Sucesores, S. A. 26 de enero de 1978. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma.⁹³

Sin embargo, cuando la solicitud de documentos encierra una orden que implica el señalamiento de un término para exhibirlos o la imposición de una sanción, tal acto de autoridad administrativo-fiscal será violatorio de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, ya que dicha orden trae aparejado una **DISPOSICION DEFINITIVA**, pudiendo el agraviado solicitar el amparo y protección de la justicia federal, situación que en la siguiente tesis se constata.

"ESTADOS FINANCIEROS, ORDEN PARA ACLARARLOS Y APORTAR PRUEBAS. INTERES JURIDICO PARA IMPUGNARLAS EN AMPARO.

TEXTO: Cuando se reclaman actos que entrañan una orden para que el causante de impuestos fiscales presente aclaraciones y rinda pruebas en relación con los dictámenes que haya presentado su contador para justificar sus estados financieros, señalándose un término para que lo haga, tiene un interés jurídico para impugnar tal orden en amparo, si estima que encierra una disposición definitiva que la autoridad fiscal carece de facultades para dictarla, y que por ello le causa un perjuicio irreparable, o por otros motivos igualmente atendibles.

PRECEDENTE:

Amparo en revisión 5131/74. Salinas y Rocha, S.A. y otros. 22 de octubre de 1975. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Antonio Rocha Cordero.⁹⁴

⁹³ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7ª; Volumen: 109-114; Parte: Sexta; Página: 32.

⁹⁴ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Segunda Sala; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7ª; Volumen: 82; Parte: Tercera; Página: 29.

4.2. OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN CONTABLE.

El no cumplimiento espontáneo de las obligaciones impuestas en los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación para dictaminar los estados financieros de los entes que se sitúen en el especial supuesto normativo fiscal, es causa de incurrir en una infracción de acuerdo a lo establecido en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de las multas que se impongan."⁹⁵

En este sentido, todo ente que se situé en el especial supuesto normativo de la dictaminación, siempre que no presente los avisos de la revisión de sus estados financieros por contador público, incurrirá en infracciones, que se regularán de acuerdo con el artículo 74 mediante la imposición de multas.

Por otra parte el artículo 73, fracción III del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyente que una vez dictaminados sus estados financieros no ajusten su situación fiscal a la determinación del pago de contribuciones que realice el contador externo será causa de la imposición de multa; sin embargo, el mismo precepto no establece un término para el entero de las contribuciones determinadas por la autoridad, por lo que a continuación se cita textualmente el precepto legal invocado:

"Se considera que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

⁹⁵ Ver art. 71 del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

III.- Las omisiones hayan sido corregidas por el contribuyente con posterioridad a los tres siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieran sido observadas en el dictamen."⁹⁶

La fracción que antecede fue adicionada el 20 de diciembre de 1991; sin embargo, pese a las incongruencias existentes por no establecer estrictamente el tiempo indispensable para la corrección de las omisiones encontradas en la dictaminación, existe la obligación del sujeto pasivo para corregir su auto-accertamento.

Es de valor señalar que en la legislación fiscal para el año de 1995 se modifica el precepto legal invocado, en el sentido que el contribuyente una vez dictaminado sus estados financieros cuenta con un término de tres meses para enterar los créditos fiscales dejados de cumplir en virtud del auto-accertamento; en este sentido, una vez practicado el dictamen, el contribuyente debe de enterar los créditos fiscales dejados de pagar para evitarse la imposición de la multa a la que su conducta pueda sujetarse, en términos de la fracción III del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación; situación a la que es aplicable supletoriamente la siguiente tesis del Primer Tribunal Colegiado de Cuarto Circuito, que a la letra versa:

"MULTA.-

Si el contribuyente reconoció mediante el dictamen del contador público, la existencia de diferencias a su cargo en el pago del Impuesto al Valor Agregado, que omitió en su declaración anual correspondiente, y como consecuencia de ello se llevó a cabo la verificación fiscal, en la que se encontraron diferencias entre el monto declarado por la contribuyente y el determinado por la fiscalizadora, ello no permite que la multa impuesta sea sobre el importe total de los impuestos omitidos, pues, antes

⁹⁶ Ver art.73, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

de la verificación, la contribuyente reconoció su omisión, hipótesis que, de conformidad con el artículo 73 del Código de la Federación, no merece sanción alguna. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 916/88: Procurador Fiscal de la Federación (Armadora Mexicana, S.A.). 16 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona.⁹⁷.

El contribuyente que se apegue estrictamente al cumplimiento de la dictaminación contractual, corrigiendo sus omisiones voluntariamente en el término de tres meses después de practicado éste, dejará de ser sujeto pasivo en la imposición de la multa administrativa, siempre que cumpla con su obligación dentro de los tres meses que indica el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación durante los ejercicios 1995 y 1996; en tanto, para el ejercicio fiscal de 1997 el tiempo se redujo a quince días.

La obligatoriedad descrita en el artículo 73, fracción III del Código Fiscal de la Federación, independientemente de la fijación del tiempo para la corrección de la omisión, ésta "sujetará" al contribuyente a la **DETERMINACIÓN CONTRACTUAL** practicada a sus estados financieros.

Lo importante de resaltar respecto del concepto que se analiza en el presente subcapítulo, es que la hacienda pública delega facultades de comprobación hacia sujetos particulares quienes al existir el libre acuerdo de voluntades entre éste y el contribuyente, obliga a este último a cumplir con la determinación que el primero realice en relación a los estados financieros del ente dictaminado, siempre que no exista una objeción expresa por parte del contribuyente.

Mediante la figura jurídica de la dictaminación el Estado delega facultades que originaria y exclusivamente le corresponden al ente público, sin que exista razón que justifique la trasmisión de parte esencial de sus facultades

⁹⁷ **PODER JUDICIAL FEDERAL**, 5º CD-ROM. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Tomo: II segunda parte-2; Página: 429.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

fiscalizadoras hacia los particulares, a pesar de que su comprobación gubernamental es un derecho potestativo del fisco; dejando en éste sentido al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica, toda vez que la practica del dictamen no le exenta de la fiscalización potestativa del Estado.

4.3. NATURALEZA JURIDICA DEL PERITAJE CONTABLE RENDIDO EN JUICIO.

Ahora es indispensable analizar el contenido y los alcances jurídicos del peritaje o dictamen rendido por contador público, cuando éste es solicitado por un Magistrado instructor en un proceso fiscal; sin embargo, previamente será importante entender los alcances y contenidos del DICTAMEN PERICIAL en la ciencia del derecho para conocer sus alcances y diferencias esenciales y accidentales con el DICTAMEN CONTABLE regulado formalmente por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A, y rendido previo a un juicio contencioso-administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

"DICTAMEN PERICIAL.-

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

II.- El dictamen pericial en materia jurídica puede ser libre o estar sujeto a determinadas reglas o condiciones impuestas por la autoridad judicial que lo solicita o difiere. En el primer caso, el perito examina las cuestiones respecto de las cuales ha de emitir opinión fundada y que son sometidas a su criterio, experiencia o conocimiento, sin sujetarse a orientaciones u órdenes precisas; realiza por su parte las investigaciones que estima procedentes, acuerdo a las actuaciones de un proceso si ello resulta indispensable, solicita informes, realiza inspecciones, estudia documentos y puede inclusive pedir algunas instrucciones o la realización de una diligencia exclusiva; todo ello con la finalidad de obtener los elementos que le sean útiles para llegar a una

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

conclusión, que según su leal saber y entender, considere es la correcta. En el segundo caso, es la autoridad judicial quien le indica sobre cuales temas en particular o cuestiones profesionales o técnicas de una controversia, es en los que requiere auxilio, para estar en condiciones de pronunciar una sentencia justa y correcta.

III.- Por otra parte, cuando el dictamen judicial deba ajustarse a las disposiciones legales para que tenga eficacia probatoria y permita a la autoridad judicial apoyarse en él, al adoptar una determinación respecto a las cuestiones técnicas, científicas o jurídicas que hayan sido planteadas por las partes, su contenido se ajustará a los siguientes capítulos.

1.- Planteamiento de las cuestiones sobre las que ha de pronunciarse un criterio profesional, técnico o científico. Al ofrecer las pruebas periciales se indicará el objeto y la naturaleza del ofrecimiento, esto es, la finalidad que se persigue con ella.

2.- En el dictamen pericial se fijarán con precisión los puntos en que se oponen las partes a efecto de distinguir las distintas posiciones en que se haya ubicado. En todo caso deben de reproducirse textualmente los términos de ofrecimiento de la prueba para partir de ellos en el examen de los aspectos controvertidos tal como lo haya dispuesto la autoridad y sólo respecto de aquellos habrá de pronunciarse juicio.

3.- En el dictamen no sólo se formularán las aclaraciones conducentes sino que se incurrirán los documentos o instructivos que complementen la opinión que se sustente y que sirvan para mejor ilustrar las cuestiones sometidas a examen pericial. Estas se estudiarán, además, por separado.

4.- Conclusiones. El dictamen debe de terminar proponiendo soluciones, las cuales deben de estar fundamentadas en el análisis que se haga de los puntos controvertidos, con expresión de las cuales o motivos, si los hubiere, que hayan permitido llegar a determinadas propuestas. Las conclusiones serán precisas y sin lugar a duda.

El dictamen pericial es, en suma, un auxilio eficaz para el juzgador, que no puede alcanzar todos los campos del conocimiento técnico o científico y quien debe de resolver conflictos que presentan aspectos complejos que exigen una preparación especializada, de la cual

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

carece. Puede o no vincularse a las resoluciones que se pronuncien, pero en cualquiera de los extremos que se adopten, la valoración que se haga constituye un apoyo para una más compleja aplicación de la justicia."⁹⁸

Del texto transcrito en el presente apartado coincidimos con Santiago Montes de Oca, que la prueba pericial rendida en juicio abarcará sólo el objeto y la naturaleza de su ofrecimiento, en los siguientes elementos:

I.- El punto rector de la probanza es la finalidad que se persigue con su ofrecimiento.

II.- Sólo abarcará aquellos puntos controvertidos por los que ella fue ofrecida, es decir, el objeto de la litis.

III.- Las partes al solicitarla deberán indicar claramente los puntos o conceptos de ciencia o técnica por los que se debe de rendir su ofrecimiento.

IV.- El peritaje será un auxilio para la autoridad en la determinación de la verdad jurídica. Sin embargo, todo peritaje deberá de estar acompañado de los documentos que demuestren su veracidad.

V.- Los peritos necesariamente deberán de sujetarse a las preguntas que las partes les formulen en su ofrecimiento o de aquellas que emanen del juzgador cuando proceda la petición de oficio, haciendo constar en sus dictámenes sólo opiniones técnicas, sin hacer alarde de juicios de valor, manifestando en todo caso que su peritaje se deriva de su leal saber y entender.

⁹⁸ **DICTAMEN PERICIAL**, por Santiago Montes de Oca, en "Diccionario Jurídico Mexicano". Ed. Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1993, p.p. 1135-1137.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

VI.- El perito está para interpretar la ciencia o la técnica y no para dar su opinión acerca del derecho, es decir, deberá de interpretar con base en la ciencia o técnica el contenido controvertido de una situación determinada respecto al buen cumplimiento de las obligaciones fiscales por el ente que se coloque en un especial hecho generador de un crédito fiscal.

VII.- La normatividad que regula los peritajes establece la obligación de ser profesionista cuando así lo regule la legislación, sin embargo, cuando la ley reglamentaria del artículo 5º constitucional establece la no obligatoriedad de tener título profesional el perito podrá ser práctico.

VIII.- Respecto a las cuestiones contables, el peritaje rendido en juicio será sólo un auxiliar de la autoridad administrativa-contenciosa cuando se esté ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y será un auxilio en su carácter de instrumental de actuaciones a la autoridad judicial federal cuando se promueva el Juicio de Amparo.

IX.- El perito contable rendirá su dictamen de acuerdo a su leal saber y entender, haciendo uso de los "principios de contabilidad generalmente aceptados", que le auxilien a emitir su dictamen contencioso-administrativo de acuerdo a las posiciones que se le formularon al ofrecer la prueba pericial.

X.- El perito contable estará sujeto a interpretar la contabilidad en su carácter de técnica, y no para interpretar la ciencia del derecho.

XI.- Todo ofrecimiento de prueba contable deberá de estar acompañado o indicar los documentos sobre los que se verterá el dictamen pericial del contador público.

XII.- El peritaje contable rendido en juicio tiene un valor probatorio mayor que el dictamen, toda vez que existen en la instrumental de

actuaciones los documentos económicos sobre los que versará su análisis y máxime que el dictamen tan sólo tiene un valor probatorio de indicio legal, cuya veracidad es sometida en juicio al análisis del peritaje contable como prueba en contra o robustecedora, al tenor de lo dispuesto en la parte enunciativa del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, el dictamen emitido por contador público autorizado para ello, a diferencia del peritaje contable implica un análisis global sobre los estados financieros del ente analizado, acerca de las siguientes situaciones financieras:

- a) Estado de posición financiera.
- b) Estado de resultados.
- c) Estado de variación en el capital contable.
- d) Estado de cambio en la situación financiera en base a efectivo.

Además, el dictaminador deberá de realizar el cálculo del estado fiscal que guarde el ente dictaminado.

4.3.1.- VALOR JURIDICO DE LA PRUEBA PERICIAL.

Dentro de la Teoría General del Proceso, a la prueba pericial se le ha dado diferentes connotaciones probatorias; desde mucho tiempo a esta prueba se le trato de dar fuerza jurídica para obligar al juez a emitir su resolución.

Sin embargo, en la actualidad la prueba pericial se traduce en un **indicador** al juzgador sin que ello lo obligue a emitir el fallo en uno o en otro sentido, por tanto, la resolución del Magistrado en materia fiscal deberá de ser una

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

correlación con el conjunto de las pruebas y razonamientos vertidos por las partes litigantes en el proceso contencioso-administrativo.

"Sin embargo, actualmente casi todas las doctrinas y la legislación procesales se han orientado por libre apreciación del dictamen pericial.

Acorde con esta tendencia, el artículo 419 del CPCDF establece que el dictamen de peritos debía ser valorizado "según el prudente arbitrio del juez". La tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia ha aclarado que este arbitrio, " no es absoluto, sino restringido por determinadas reglas basadas en los principios de la lógica, de las cuales (el juez) no debe de separarse, pues, al hacerlo, su apreciación, aunque no infrinja directamente a la ley, se viola los principios de lógica en que descansa, y dicha violación puede dar materia al examen constitucional."⁹⁹

La prueba pericial en materia fiscal se encuentra regulada en forma supletoria en términos del artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que no exista disposición expresa que lo regule; pero en términos generales se regula por las fracciones I a la V del artículo 231 del Código Fiscal de la Federación.

En todo caso la prueba pericial deberá de corroborarse con el conjunto de las pruebas vertidas en autos, ya que ésta sólo será un elemento más en la instrumental pública en que se actúa de conformidad con las fracciones I y III del artículo 231 del Código Tributario Federal; sin embargo, de acuerdo con el artículo 234 fracción II del ordenamiento legal invocado, la sala instructora del juicio fiscal tendrá una libertad de apreciación de la prueba pericial, sin que ello implique una alejamiento del conjunto de la instrumental de actuaciones, al tenor de la siguiente Tesis del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a la letra versa:

⁹⁹ **OVALLE FAVELA, José.** "Derecho Procesal Civil", tercera ed. Ed. Harla, México 1989, p.p. 161 y 162.

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, INTERPRETACION DEL ARTICULO 234, FRACCION II DEL.

La fracción II del artículo 234 del Código Fiscal de la Federación: "Art. 234. La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones: ... II. El valor de la prueba pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas quedarán a la prudencia apreciación de la Sala...". Este artículo concede prudente arbitrio al juzgador para justipreciar la prueba pericial, es claro que si la Sala responsable, haciendo uso de esa facultad, otorga pleno valor a dictámenes periciales que obran en autos, tal situación no constituye por si sólo una causa de ilegalidad. Además, de la lectura del referido precepto, se advierte que las normas legales no exige la obligación de hacer constar de manera explicita el análisis de los elementos que precisen en los documentos base del dictamen, ya que tratándose de pruebas que versen sobre cuestiones eminentemente técnicas es evidente que el juzgador depende, de manera importante, de lo que se concluye en el dictamen respectivo, por lo que no sólo se rinde uno sino dos y hasta tres dictámenes periciales, con el objeto de que el juzgador esté en aptitud de llevar al cabo, lo mejor posible, la valoración correspondiente, decidiendo de manera prudente cuál es la valoración que le confiere a dicha probanza. Tampoco es cierto que, para hacer una correcta valoración de la prueba pericial, la Sala fiscal tenga que confrontar forzosamente los dictámenes rendidos por los peritos de las partes con el del perito tercero y exponer los razonamientos por los que se aceptan unos y se rechazan otros; pues ello equivaldría a exigir que el juzgador contara con los conocimientos técnicos necesarios para realizar un juicio crítico acerca de los peritajes, lo cual no es valido legalmente, dado que este carece de los elementos técnicos y científicos necesarios para tal supuesto. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 1070/93. Felpamex, S.A de C.V. 26 de mayo de 1993.
Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario:
Clemente Flores Suárez.¹⁰⁰

La prueba pericial desahogada por una sola de las partes deberá de surtir efectos jurídicos; sin embargo, de conformidad con el artículo 234 del Código Fiscal de la Federación y del numeral 211 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, el tribunal instructor fiscal está facultado para emitir una libre apreciación de la prueba pericial, siempre que se trate de acreditar el interés jurídico de una de las partes, hecho que se constata en la siguiente tesis jurisprudencial:

"PRUEBA PERICIAL CONTABLE DEL QUEJOSO, CASO EN QUE DEBE OTORGARSE VALOR PROBATORIO, AUNQUE LOS OTROS PERITOS NO HAYAN RENDIDO DICTAMEN.

TEXTO: Para efectos de acreditar el interés jurídico para reclamar la inconstitucionalidad de un precepto legal que entre sus supuestos de aplicabilidad prevé la existencia de pérdidas cambiarias, debe otorgarse valor probatorio, en términos del artículo 211 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia de amparo, a un dictamen rendido por el perito de la quejosa en el que se señala que en las declaraciones y estados financieros dictaminados por contador público independiente se registra y consigna las pérdidas cambiarias, aun cuando los otros peritos, sin controvertir o negar lo anterior, no rinda dictamen por considerar que para determinar si las pérdidas son reales o existentes y cuantificables, se requiere del examen de los libros contables y documentación comprobatoria; primero, porque los estados son documentos privados que por provenir de un tercero, cuando no sean objetados por las autoridades responsables prueban en favor de la parte quejosa y contra su colitigante, es decir, dichas autoridades, conforme al numeral 203 del ordenamiento citado; segundo,

¹⁰⁰ PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 5° CD-ROM 1995. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8°; Tomo: XIII-marzo; Página: 326.

porque los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros se presumen ciertos, de conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación; tercero, porque si ni las autoridades responsables ni ninguna otra autoridad hacendaria llegan a objetar ni poner en duda la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones y estados financieros, sin que tampoco exista elemento alguno del que derive esta duda, los peritos del juzgado y que dichas autoridades en esa hipótesis estarán en posibilidad de rendir sus dictámenes con base en dichos documentos, limitándose a determinar si en los mismos se registran o no la perdidas cambiarias.

PRECEDENTE:

Amparo en revisión 1331/88. Grupo Industrial Saltillo, S.A. de C.V. 24 de agosto de 1988. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Hugo Gutiérrez. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretario: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.¹⁰¹

En todo juicio fiscal, siempre que la autoridad competente no haya objetado el dictamen contable presentado por el contribuyente, éste se presumirá cierto, surtiendo todos sus efectos legales ya que no existe elementos para desvirtuar su veracidad, ya que el dictamen contable será considerado como cierto salvo prueba en contrario.

El Código Fiscal de la Federación regula la prueba pericial en sus artículos 225, 231 y 234 del ordenamiento legal invocado; sin embargo, en todo caso este tipo de probanza deberá de ajustarse a los lineamientos generales de la prueba pericial; en este sentido, el artículo 234, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece que la prueba pericial deberá de ajustarse a la prudente apreciación de la Sala instructora, siempre y cuando se complemente con el conjunto de la instrumental de actuaciones.

¹⁰¹ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4° CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Tercera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Epoca: 8°. Tomo: II Primera Parte; Página: 239.

Consideramos que el dictamen previo a un juicio no puede ser considerado como prueba probatoria plena ni aún tienen valor probatorio igual al peritaje rendido en juicio, toda vez que el auditor al no estar investido de fe pública, carece su trabajo de certeza jurídica en cuanto a su veracidad, ya que no existe elemento de valor probatorio pleno que atestigüe fehacientemente la revisión de la documental económica del ente dictaminado. La mayor veracidad de la prueba pericial rendida en juicio se presenta en la certificación de los documentos a ser sometidos al peritaje, por el secretario adscrito a la Sala instructora del juicio fiscal.

Sin embargo, cuando la autoridad competente, refiriéndonos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no objete la auditoría externa en el juicio fiscal, necesariamente deberá de surtir todos sus efectos legales el dictamen, de conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Empero, el dictamen será una opinión técnica contable de valor probatorio indiciario, susceptible de ser impugnado por el Estado a través de los medios gubernamentales de fiscalización, recayendo a la autoridad la obligación de comprobar su aseveración respecto de la veracidad en el dictamen, a través de una objeción de su contenido durante la instrucción del juicio fiscal.

En todo caso, los peritajes rendidos en el juicio contencioso-administrativo deben de demostrar fehacientemente que el profesionista realizó exhaustivamente su trabajo, ya que el apearse el perito tercero en discordia al dictamen contable o al peritaje emitido por alguna de las partes, implica una inseguridad jurídica de que el análisis a los documentos económicos de la parte litigante fueron efectivamente revisados, y debe por ende dejarse sin valor probatorio la prueba pericial que presente irregularidades, al tenor del siguiente precedente.

"PERITO TERCERO EN DISCORDIA EN MATERIA FISCAL. SU DICTAMEN CARECE DE VALOR PROBATORIO SI SE CONCRETA A REPRODUCIR EN FORMA TEXTUAL EL DICTAMEN EMITIDO POR EL PERITO DE UNA DE LAS PARTES.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

TEXTO: Si en un juicio de nulidad, el perito tercero en discordia se concretó a reproducir textualmente el contenido del dictamen emitido por el experto de una de las partes, debe concluir que aquél no realizó los estudios o trabajos indispensables para estar en condiciones de emitir una opinión debidamente fundada y, por lo tanto, su dictamen carece de valor probatorio.

PRECEDENTE:

Amparo directo 5887/80. Embotelladora la Victoria, S.A. 6 de octubre de 1983. Mayoría de 4 votos. Ponente: Tarsicio Márquez Padilla, Disidente: Guillermo Guzmán Orozco.¹⁰²

Toda contradicción que exista en el dictamen contable debe de ser materia de las preguntas formuladas a los peritos al momento del ofrecimiento y desahogo de la prueba respectiva, ya que toda contradicción no analizada por los peritos siempre que no sea materia del interrogatorio, no será violatorio de las garantías individuales del gobernado al momento de dictar la resolución fiscal.

"PERITO, CONTRADICCION DEL DICTAMEN EN JUICIO FISCAL.

TEXTO: En el caso de existir contradicción debió ser materia de las preguntas que pudieron y debieron hacerse a los peritos en la audiencia respectiva, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 222, fracción IV, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, por tratarse en todo caso de una deficiencia o irregularidad en el desahogo de la prueba pericial y no de una incorrecta valoración de la misma, por lo que puede invocarse como vicio de ilegalidad de la resolución reclamada.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTE:

¹⁰² **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Sala Auxiliar; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7ª; Parte: Séptima; Página: 310.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 499/78. Constructora GYS, S.A. 10 de agosto de 1978.
Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma.¹⁰³

En la actualidad el artículo 222 fracción IV del Código Fiscal de la Federación de 1978 corresponde al artículo 231 fracción II del actual Código Tributario Federal, por lo que la tesis transcrita presenta plena aplicación en la actualidad; lo anterior se corrobora expresamente con la siguiente tesis del Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, que a la letra versa:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, SALAS REGIONALES DEL. DEBEN DESAHOGAR LA PRUEBA PERICIAL OFRECIDA ANTE ELLAS.

En términos de los artículos 230 y 234 del Código Fiscal de la Federación, en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación son admisibles toda clase de pruebas, excepto las de confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones, y su valor queda a la prudente apreciación de la Sala; **de manera que, al haberse desahogado la prueba pericial por una de las partes, ésta debió apreciarse conforme al cuestionario respecto de cual emitieron su dictamen los peritos y, al no hacerse así, se infringieron los artículos 14 y 16 constitucional, lo que motiva conceder el amparo solicitado, para el efecto de que se deje insubsistente la sentencia reclamada y se dicte una nueva, en la cual se valore adecuadamente dicha prueba y cada uno de los conceptos de anulación hechos valer, con plenitud de jurisdicción.**
PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

¹⁰³ PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Epoca: 7ª; Volumen: 115-120; Parte: Sexta; Página: 121.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 455/87. José Luis Béjar Martino por su representación.
1º de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Eric Roberto Santos Partido; Secretario: Martín Amador Ibarra."¹⁰⁴ .

La tesis que antecede implica que el desahogo de una sola de las pruebas periciales ofrecidas por las partes, legalmente debe de tener fuerza probatoria; sin embargo, ésta deberá de robustecerse con el conjunto de la instrumental de actuaciones. Aclarando que la verdad legal en muchas ocasiones se aleja gravemente de la verdad real.

104 **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 5º CD-ROM 1995. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación. Epoca: 8º; Tomo: XV-2, Febrero; Tesis: VI.1º9A; Página: 590; Clave: TC061009 ADM.

CAPITULO V.

RESPONSABILIDAD DEL DICTAMINADOR.

5.1. LA RESPONSABILIDAD DEL DICTAMINADOR.

El presente capítulo tiene por objeto analizar la responsabilidad tanto **PENAL, FISCAL-ADMINISTRATIVA** (amonestación, suspensión y cancelación de la autorización para emitir dictámenes), así como la **CIVIL** en que puede incurrir el dictaminador en el ejercicio de su actividad profesional, cuando su estudio contable, al rendir su opinión técnico-fiscal mediante el análisis a los estados financieros y documentos económicos del ente dictaminado, va envuelta de errores, faltas, negligencia, y por la falta de probidad y honradez, o bien, por la intensión o el dolo para la consumación de un delito de carácter fiscal; supuestos normativos que serán objeto de análisis en las siguientes líneas.

A partir de las conductas realizadas dependerá el tipo de sanción que el poder público le aplicará al profesionista contable, producto del grado de intencionalidad en su actividad, siendo las sanciones más simples la amonestación, suspensión o cancelación para dictaminar; llegando el tipo de responsabilidad hasta la privación de la libertad del auditor.

5.1.1. RESPONSABILIDAD FISCAL-ADMINISTRATIVA.

La responsabilidad fiscal del dictaminador se encuentra regulada en el artículo 52, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra versa:

"Cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

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 al contador público en cuestión."¹⁰⁵ .

Las irregularidades susceptibles de encuadrar al contador público encargado de dictaminar un ente económico cuya situación concuerde con los lineamientos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

A) Que el contador público, no esté registrado ante la Secretaría de Educación Pública y/o ante el instituto o colegio de contadores públicos en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, así como de los numerales 45 y 45-A de su Reglamento.

B) Que hasta el 1º de enero de 1996, sólo los mexicanos por nacimiento o naturalización pueden dictaminar.¹⁰⁶ .

C) Que el dictamen no se formule de acuerdo con los lineamientos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación o sin tomar en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados, en términos de los artículos 44 Bis al 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

D) Que el contador público no emita un informe fiscal del ente económico dictaminado, de conformidad con los datos de los estados financieros.

¹⁰⁵ Ver art. 52, tercer párrafo, Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

¹⁰⁶ **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION**, 29 de diciembre de 1993.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

E) Que el dictaminador haga creer a la autoridad fiscal una falsa concepción de la realidad el dictamen emitido, en relación a la situación financiera del ente dictaminado.

F) Que el profesionista esté impedido para dictaminar, en los supuestos del artículo 53 perteneciente al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es decir, que tenga algún tipo de interés en el ente dictaminado, en los siguientes términos:

"Esté impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público que:

I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II.- Sea o haya sido en el ejercicio que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económicamente o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurren otras causas de las que se menciona en este artículo.

III.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

IV.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

V.- Sea agente o corredor de bolsa en valores en ejercicio.

VI.- Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

VII.- Se encuentra vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio".¹⁰⁷

G) No presente el dictamen a la autoridad fiscal dentro del tiempo establecido en el artículo 49 perteneciente al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando no presente el dictamen dentro de los siete meses siguientes al término del ejercicio fiscal, con prórroga de un mes.

H) No integre el dictamen con los estados financieros y anexos que indica el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁷ Ver art. 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

5.1.2. AMONESTACION, SUSPENSION Y CANCELACION DEL REGISTRO PARA DICTAMINAR.

El precepto jurídico que regula las sanciones de la amonestación, suspensión y cancelación en el registro del dictaminador, con autorización para prestar el servicio de analizar los estados financieros de los entes cuya conducta se encuadre al especial supuesto normativo, se encuentra establecido en el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

AMONESTACIÓN.

El Diccionario Léxico Hispánico de la lengua española define a la amonestación como un acto de amonestar tendiente a: "(del b. lat. admonestare; del lat. admonere). Prevenir o advertir a una persona para que se enmiende o se abstenga de hacer cosa ilícita. // Prevenir a veces por vía de corrección disciplinaria"¹⁰⁸ ; siendo en esencia un correctivo disciplinario.

La amonestación es un acto de advertir al dictaminador para que se abstenga de hacer un acto ilícito, de aquéllos regulados en el artículo 57, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siendo los motivos por los que el contador público puede ser amonestado los siguientes: *

"I.- se amonestará al contador público cuando:

- a) Se presente incompleta la información a que se refiere los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta"
- b) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
- c) No cumpla con los señalado en el artículo 55, fracción, I inciso a), c) y d) de este Reglamento.

¹⁰⁸ **DICCIONARIO LEXICO HISPANICO.** W.M. JACKSON, quinta ed.. Inc. Editores. Vol. I, México 1979. p. 99.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

d) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestar por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación."¹⁰⁹

Del texto transcrito se desprende las siguientes causas por las que procede la amonestación del contador público.

A) Art. 45, tercer párrafo del RCFF, que el contador público se abstenga de informar a la autoridad acerca del cambio de sus datos personales dentro de los tres primeros meses de cada ejercicio fiscal, así como el presentar un examen anual de conocimientos, o bien, no presentar constancias de actualización ante el colegio de contadores al que pertenezca. .

B) Art. 49 del RCFF, que el contador público presente incompleto el dictamen y los anexos requeridos en el reglamento; (ver supra 3.3., inciso "E").

C) Art. 50 del RCFF, que el contador público en su dictamen presente incompleto el análisis de los estados financieros relativos al balance general, al estado de resultados, de variación de capital contable, de cambio en la situación financiera con base a efectivo; así como de la situación fiscal del ente dictaminado, y demás anexos que indica el numeral citado.

D) Art 51 del RCFF,

I.-Que el contador público ajuste incorrectamente su actividad a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

II.- Que realice una comparación incorrecta con el ejercicio anterior.

III.- Que realice un análisis incorrecto entre el estado que guarda fiscal y contablemente el ente dictaminado.

¹⁰⁹ Ver art. 57, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

E) Art. 51-A del RCFF, que realice un análisis incorrecto en los elementos integrantes del dictamen simplificado, en aquellas instituciones susceptibles de recibir donaciones.

F) Art. 51-B del RCFF, que el contador público ajuste incorrectamente su actividad en el desarrollo del dictamen simplificado; empero, dado el fin perseguido con el presente ensayo jurídico se recomienda el estudio en particular del precepto legal citado, en virtud de que su análisis implicaría un estudio tan profundo como el presente.

G) Art. 54 del RCFF, que el contador público aplique incompletamente la normatividad descrita en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en este sentido, que aplique incompletamente las normas de auditoría, que verifique incompletamente el estado fiscal del ente dictaminado, que verifique incompletamente las declaraciones de ejercicio y provisionales, que verifique incompletamente las aportaciones de seguridad social, que verifique incompletamente la enajenación de acciones y su cuenta de utilidad fiscal neta y, que verifique incompletamente cualquier acto económico en que intervino el sujeto pasivo; así como verificar incompletamente la conciliar entre resultado fiscal con el contable, sean practicados en sujetos pasivos directos o en los derivados.

H) Art. 55, fracción I, inciso a), c) y d) del RCFF, que el contador público exhiba incompletos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los documentos no directos que le sirvieron de base para emitir el dictamen; como lo son, los documentos que integran el dictamen fiscal, o bien, de los registros que se le soliciten respecto de sus archivos cibernéticos.

I) Art. 126 del RLISR, que la dictaminación para la enajenación de acciones sea incompleta, en términos del precepto legal indicado.

J) Art. 172 del RLISR, que la dictaminación para la enajenación de acciones sea incompleta, en términos de precepto legal indicado.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Para complementar jurídicamente los alcances legales del concepto de la **amonestación** en materia de la dictaminación fiscal, es indispensable en las presentes líneas transcribir el siguiente precedente del Segundo Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, tendiente a entender sus efectos jurídicos y conocer el tipo de autoridad competente para resolver sus controversias:

"CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. AMONESTACION A UN CONTADOR PUBLICO. CONSTITUYE UNA CORRECCION DISCIPLINARIA CUYA HIPOTESIS NO SE ENCUENTRA PREVISTA EN LA HIPOTESIS DE COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

TEXTO: La amonestación no es un acto impugnabile en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, porque no encuadra en ninguna de las hipótesis que prevé el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. La amonestación constituye una represión o corrección disciplinaria como reproche de la conducta del infractor, haciéndole comprender su falta generalmente acompañada de un requerimiento de enmienda a través del apercibimiento de la suspensión o cancelación del registro a que alude el último párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación; características todas que de manera alguna pueden calificarse como "agravio fiscal" propiamente dicho, aun cuando la situada medida derive del incumplimiento a normas que tienen ese carácter, ya que el acto reclamado sólo está indirectamente relacionado con la materia tributaria; razón por la que, debe de sobreseerse en el juicio de nulidad en que se impugna dicha amonestación a contador público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
PRECEDENTE:

Amparo directo 1002/93. Miguel Angel Pacheco. 14 de mayo de 1993.
Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario de Jesús Sosa Escudero.¹¹⁰.

La tesis transcrita pone de manifiesto que las amonestaciones hechas a los contadores públicos por las causas legales que proceden de acuerdo a la normatividad descrita con antelación en este subcapítulo, no es susceptible de ser revisada por el Tribunal Fiscal de la Federación ya que su naturaleza no emana de una contribución porque el dictaminador sólo esta indirectamente relacionado con la materia tributaria, ya que la regulación de su responsabilidad no es competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación . De lo anterior se infiere que la persona afectada podrá promover directamente Juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo por no encuadrar la amonestación dentro de la materia tributaria.

La amonestación tiene como finalidad un llamamiento de corrección disciplinaria, como reproche de la conducta que ha cometido el contador público al desarrollar su actividad, haciéndole conocer en un oficio fundado y motivado su falta que ha cometido, acompañando en dicho documento su requerimiento de enmienda; sabedor que de no suplir la falta se le suspenderá o cancelará el registro.

SUSPENSIÓN.

Describe el Diccionario Léxico Hispánico que la suspensión es un acto de suspender, tendiente a: "(del lat. suspendere). Levantar, colgar o detener una cosa en alto o en el aire. // Detener o parar por algún tiempo una cosa u obra"¹¹¹ ; en

¹¹⁰ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM JULIO DE 1994. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito; Epoca8º ; Volumen: XII- Octubre; Página: 409.

¹¹¹ **DICCIONARIO LEXICO HISPANICO**, W.M. JACKSON, quinta ed., Inc. Editores. Vol. II. México 1979, p. 1315.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

esencia se trata de una pena a través de la cual se priva en todo o en parte a una persona en el uso de un oficio o de un beneficio derivado de una situación jurídica.

En ésta perspectiva, la suspensión en materia de la dictaminación fiscal implica la pena impuesta al auditor externo que le priva de la autorización para practicar la determinación contractual, cuando su acción es violatoria del artículo 57, fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; en esencia la suspensión para emitir el dictamen es susceptible de presentarse en los siguientes supuestos jurídicos.

"II.- La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- c) El contador público no cumpla con lo señalado con el artículo 55 fracción I, inciso b) de este Reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- d) No formule dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e) Presentar disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión del delito de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena

corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso."¹¹² .

Del texto transcrito se desprende las siguientes causas por las que procede la suspensión del contador público.

A) Art. 49 del RCFF, que el contador público viole la normatividad requerida en el dictamen y los anexos exigidos en el reglamento; (ver supra 3.3., inciso "E").

B) Art. 50 del RCFF, que el contador público en su dictamen contravenga el análisis de los estados financieros relativos al balance general, al estado de resultados, de variación de capital contable, de cambio en la situación financiera con base a efectivo; así como de la situación fiscal del ente dictaminado, y demás anexos que indica el numeral citado.

C) Art 51 del RCFF,

I.-Que el contador público viole con su actividad los principios de contabilidad generalmente aceptados.

II.- Que no realice una comparación con el ejercicio anterior.

III.- Que no realice el análisis entre el estado que guarda fiscal y contablemente el ente dictaminado.

D) Art. 51-A del RCFF, que no realice el análisis de los elementos integrantes del dictamen simplificado, en aquellas instituciones susceptibles de recibir donaciones.

E) Art. 51-B del RCFF, que no ajuste su actividad en el desarrollo del dictamen simplificado; empero, dado el fin perseguido con el presente ensayo jurídico se recomienda el estudio en particular del precepto legal citado, en virtud de que su análisis implicaría un estudio tan profundo como el presente.

¹¹² Ver art. 57, fracción II, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

F) Art. 54 del RCFF, que el contador público viole la normatividad descrita en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, es este sentido, que no cumpla con las normas de auditoría, no verifique el estado fiscal del ente dictaminado, no verifique las declaraciones de ejercicio y provisionales, no verifique las aportaciones de seguridad social y la participación de las utilidades, no verifique la enajenación de acciones y la cuenta de utilidad fiscal neta y, no verifique en esencia cualquier acto económico en que intervino el sujeto pasivo; así como no conciliar el resultado fiscal con el dictaminado, sean practicados en sujetos pasivos directos o derivados.

G) Art. 55, fracción I, inciso b) del RCFF, que el contador público no presente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los documentos directos que le sirvieron de base para emitir el dictamen; como lo son, los papeles de trabajo, así como la exhibición de los sistemas.

H) Art. 126 del RLISR, que la dictaminación para la enajenación de acciones no se verifique, en términos del precepto legal indicado, es decir que no se verifique el estudio a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

I) Art. 172 del RLISR, que la dictaminación para la enajenación de acciones no se verifique en el término para presentar el aviso dentro de los 15 días de realizada la enajenación; o bien el informe no se presente dentro del término de 30 días siguientes a aquel en que debe de presentarse o debio presentarse la declaración, (a mayor abundamiento en la enajenación de acciones analizar el punto número 3.5., relativo al DICTAMEN EN LA ENAJENACION DE ACCIONES).

J) Que el contado Público acumule tres amonestaciones.

K) Que el contador público no formule el dictamen.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

L) Que no presente la información magnética solicitada, o bien, que la presente con violación a los lineamientos descritos por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

M) Que el contador público éste sujeto a un proceso intencional o de carácter fiscal.

Esencialmente la diferencia que existe entre la amonestación y la suspensión consiste:

I.- La amonestación, procede por el inexacto cumplimiento de las obligaciones del dictaminador; es decir, sujetándose a los lineamientos descritos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, sin cumplir estrictamente la normatividad, ya que comete omisiones o errores no esenciales para el desarrollo del dictamen, traducándose en el envío de una información incompleta.

En éste sentido, la naturaleza jurídica de la amonestación responde a violaciones no esenciales de la normatividad fiscal, implicando para el profesionista sólo una llamada de atención en el ejercicio de su actividad independiente.

II.- La suspensión, procede cuando el contador público contraviene la normatividad descrita por el Código Fiscal de la Federación o lo dispuesto por su Reglamento; es decir, no cumpla con las obligaciones que le impone la legislación fiscal en virtud de la relación estrecha que le relaciona con el ente económico sujeto a la normatividad de los artículo 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación; es decir, cometa omisiones o errores esenciales.

En éste sentido, la naturaleza jurídica de la suspensión se traduce en una privación temporal del profesionista, respecto de su autorización para emitir el dictamen fiscal.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Por otra parte, procede la suspensión en aquellos casos que el dictaminador acumule en su haber tres amonestaciones, o bien cuando el contador público autorizado quede sujeto a un proceso por delito fiscal o por cualquier delito que sea doloso; suspensión que se mantendrá todo el tiempo que dure el proceso incriminatorio.

A mayor abundamiento en el concepto de la suspensión, es indispensable en las presentes líneas transcribir el siguiente precedente del Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, para entender sus efectos jurídicos y conocer el tipo de autoridad competente para resolver sus controversias:

"REGISTRO DEL CONTADOR ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES, PARA DICTAMINAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LA SUSPENSIÓN DE SU OTORGAMIENTO.

TEXTO: Si bien la fracción IV del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece que las Salas Regionales pueden conocer de los juicios que se inicien contra resoluciones que causen un agravio fiscal distinto al que refieren las tres primeras fracciones del mismo artículo, la suspensión a un contador público autorizado no resulta tener carácter de materia fiscal, pues por fiscal debe de entenderse, lo perteneciente al fisco y este término significa la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos, derechos, por la que la referida suspensión propiamente no constituye materia fiscal, de ahí que el quejoso no está obligado a medios de defensa alguno sino que le es dable ocurrir directamente al juicio de amparo indirecto.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.
PRECEDENTE:**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo en revisión 145/90. Juan Aurelio Vigil Avalos. 6 de diciembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Olivia del Socorro Heiras Rentería. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.¹¹³

Ante la suspensión de la autorización concedida al contador público para poder emitir dictámenes contables no es requisito indispensable agotar ningún recurso legal antes de interponer el juicio de garantías ante el Juzgado de Distrito correspondiente, ya que la materia de suspensión no es materia del Tribunal Fiscal de la Federación; supuesto jurídico que no sucede con la amonestación donde es procedente directamente la intervención del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Ahora es conveniente detallar a la luz de resoluciones judiciales federales las implicaciones que connota la suspensión en la autorización del contador público para emitir dictámenes.

"REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, INTERPRETACION DEL ARTICULO 57, FRACCION II, INCISO C, DEL

TEXTO: El artículo 57, fracción II, inciso c) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que: "La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público de acuerdo con el último párrafo del artículo 52 del Código Fiscal; por lo cual deberá satisfacer lo siguiente: I. La suspensión procederá cuando: ... c) formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código y demás relativos del Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años". El artículo 52, fracción II del Código invocado señala que: "Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones

¹¹³ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º. CD-ROM, JULIO DE 1994; Instancia: Tercer Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente:Semanao Judicial de la Federación, Epoca: 8º; Tomo VII-Febrero; Página: 210.**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

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: ... III. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de éste Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional de contador público, el trabajo que desempeñe y la información que rinda como resultado mismo". De acuerdo con las disposiciones invocadas una adecuada motivación se hubiere ocupado de la circunstancia consistente en que los estados financieros dictaminados se formularon desatendiendo las disposiciones del reglamento e incumpliendo las normas de auditoría; por tanto, si en la resolución combatida no se aportó ningún dato que permita concluir que el acto se ajustó exactamente a las prevenciones determinadas por el precepto legal, es correcto decretar su ilegalidad.

CUARTO TRIBUNAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1004/93. Francisco Solís Payan. 9 de junio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Barcenás Chávez. Secretario: Oscar Cendejas Gleason."¹¹⁴.

En todo caso, el dictaminador deberá de ajustarse estrictamente a los lineamientos del artículo 52, fracción III del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, es causa de suspensión el no cumplimiento de las normas de auditoría creadas por un instituto o colegio de contadores. Al respecto se recomienda analizar el capítulo VII de la presente obra jurídica, intitulado "LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DICTAMENES CONTABLES".

¹¹⁴ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4º CD-ROM.**

CANCELACION.

Describe el Diccionario Léxico Hispánico de la lengua española que la cancelación es un acto jurídico de cancelar, tendiente a: "(del lat. cancelare). Anular un instrumento público o cualquier otra forma de convenio"¹¹⁵ ; en esencia la cancelación es la anulación de un registro público.

La cancelación en la dictaminación fiscal implica, la anulación en registro poseído por el dictaminador ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando su conducta se aleje de toda probidad y honradez, violando la normatividad del artículo 57 fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que a continuación se cita textualmente.

"III.- La cancelación procede cuando:

a) Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b) Hubiere participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable."¹¹⁶

Es de considerar, respecto a la fracción citada, que procede la cancelación de la autorización para dictaminar, cuando el contador público facultado para analizar los estados financieros y documentación contable del contribuyente, cuando comete un acto intencional sabiendo y conociendo la específica ilicitud de su acción.

¹¹⁵ **DICCIONARIO LEXICO HISPANICO**, quinta ed., Ed. W.N. JACKSON, Inc., Editores, México 1979, p. 274.

¹¹⁶ Ver art. 27, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

Sin embargo, la causa de suspensión deviene en otras circunstancias cuando el contador público acumula tres suspensiones, o bien, cuando es sentenciado por delitos dolosos que merezcan pena corporal, en términos del párrafo anterior para todos los demás delitos corporales.

5.1.3. CASO FORTUITO Y FUERZA MAYOR.

El presente subcapítulo tiene como objeto analizar las Teorías esenciales en relación a eximentes de responsabilidad que puede invocar el auditor externo en el cumplimiento de las obligaciones contractuales derivadas del dictamen; sin embargo, para el análisis concreto de estos principios interrelacionados con el Derecho Fiscal Mexicano, es indispensable estudiar tales conceptos en el "Derecho Civil", siendo en esencia el caso fortuito y la fuerza mayor; con la finalidad de que su conocimiento sirva de vínculo para comprender su similitud presente en el Derecho Fiscal.

A) CASO FORTUITO.

Rojina Villegas en su obra titulada "Compendio de Derecho Civil", tomo III, de la Teoría General de las Obligaciones señala en torno al concepto del caso fortuito, lo siguiente:

"Principio que recibe un aplicación expresa en el Código Civil en su artículo 2111, al determinar que nadie está obligado al caso fortuito, porque implica una imposibilidad que puede ser absoluta desde el punto de vista físico, o de tal manera difícil sería imponerle una carga injustificada y una situación demasiado gravosa. Por esto dispone el Código Civil en su artículo 2111: " Nadie está obligado al caso fortuito sino cuando ha dado causa o contribuido a él, cuando ha aceptado expresamente esa responsabilidad, o cuando la ley se lo impone."¹¹⁷

¹¹⁷ **ROJINA VILLEGAS, Rafael.** "Compendio de Derecho Civil", tomo III, Teoría de las Obligaciones, décimo quinta ed. Ed. Porrúa, México 1987, p.p. 377 y 378.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Por otra parte Rafael del Pina, en su obra intitulada Derecho Civil Mexicano, tomo tercero, señala:

"CASO FORTUITO.- Acontecimiento que no ha podido ser previsto, pero, que, aunque lo hubiere sido, no habría podido evitarse."¹¹⁸

De conformidad con las ideas descritas por Rojina Villegas y De Pina, concluimos que el caso fortuito se presenta por acción de la naturaleza, previsible o imprevisible, pero que es imposible evitarlo.

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación regula la improcedencia en la imposición de multas cuando la obligación fiscal se vea limitada por el CASO FORTUITO.

Al respecto, consideramos que el dictaminador que no cumpla con las obligaciones establecidas en los artículo 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, así como en los numerales 49, 50, 51, 52, y 54 de su Reglamento, cuando su limitación sea producto de la naturaleza, impidiéndole entregar el dictamen en los plazos indicados en el reglamento o exhiba los documentos que se requieran cuando éstos desaparezcan de su poder acción de la naturaleza, le libera de ser sometido a un proceso inculpativo judicial o administrativo; tal es el caso, de los terremotos, incendios, inundaciones, huracanes, entre otros, situación que deberá de quedar asentada fehacientemente en la parte de salvedad en el dictamen.

Sin embargo, consideramos que el contador público ubicado en el especial impedimento del CASO FORTUITO deberá de comunicar en la brevedad a la autoridad el impedimento que se presentó para el cumplimiento de su obligación; en tal circunstancia, de no darse el aviso podrá hacerse merecedor de una amonestación y/o multa derivada de la negligencia en que incurra su acción.

¹¹⁸ Op. cit. p. 348.

B) FUERZA MAYOR.

Otro de los eximentes de responsabilidad para el no cumplimiento de las obligaciones contraídas, vendrá a estar dado por el concepto de la FUERZA MAYOR; en este sentido señala Rojina Villegas:

"En cuanto a la fuerza mayor, entendemos el hecho del hombre, previsible e imprevisible, pero inevitable, que impide también en forma absoluta el cumplimiento de la obligación. La guerra, la huelga en ciertos casos cuando no es imputable al patrón constituyen casos de fuerza mayor."¹¹⁹

Por otra parte Rafael de Pina, al respecto de la Fuerza Mayor considera lo siguiente:

"FUERZA MAYOR.- Acontecimiento ajeno a la conducta del deudor y producida al margen de la misma con fuerza incontrastable, liberando al obligado de la responsabilidad del incumplimiento de la obligación."¹²⁰

En materia fiscal, se presenta este eximente cuando el dictaminador no pueda cumplir con su obligación de presentar el dictamen en virtud de una fuerza ajena a su voluntad, no propia de la naturaleza, sino de acción humana, tal es el caso de la guerra, la huelga, actos ilícitos violentos cometidos en su persona o bienes, y algún tipo de incendios que materialmente le impidan la entrega del dictamen o de los documentos que a él se anexan como exigencia legal o reglamentaria.

¹¹⁹ Op.cit. p. 379.

¹²⁰ DE PINA, Rafael. Op. cit. 364.

5.1.4. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Del cúmulo de fracciones que conforman el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el dictaminador no está sujeto a la responsabilidad solidaria con el contribuyente dictaminado, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, situación que se constata estrictamente en el precedente 226 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que a la letra versa:

"RESPONSABILIDAD SOLIDARIA O TERCERO.- NO TIENE ESTE CARACTER EL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE PARA FINES FISCALES.-

TEXTO: Es indebido atribuir la calidad de tercero o responsable solidario al contador público que dictamina para fines fiscales los estados financieros de un contribuyente, en virtud de que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al revisarse limitativamente a los sujetos que pueden ser responsables solidarios con los contribuyentes no menciona con ese carácter al profesionista en cuestión, quien tampoco reviste la característica de un tercero, sino la de un auxiliar técnico del contribuyente que contrata sus servicios para la formulación del dictamen, según se interpreta del artículo 52 del citado ordenamiento fiscal que regula el registro de los contadores públicos, los términos y condiciones en que debe efectuarse el dictamen sobre los estados financieros, en tanto que por tercero debe entenderse a aquel sujeto que ha tenido relación de negocio con el contribuyente, ya sea como cliente o proveedor."¹²¹ .

La relación jurídica existente entre el dictaminador y el contribuyente se fija legalmente en un acuerdo libre de voluntades tendiente a que el profesionista revise los estados financieros del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. En este sentido, al no existir una relación económica, y al no estar el supuesto regulado

¹²¹ R.T.F.F. TERCERA EPOCA, AÑO VI, número 62, febrero de 1993, precedente 226, p. 10.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

estrictamente en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el contador público deja de tener responsabilidad solidaria o subsidiaria con el contribuyente, máxime que la calidad de sujeto responsable sólo es susceptible de presentarse en una relación económica.

Sin embargo, derivado del artículo 71 del ordenamiento legal invocado, se originara un tipo especial de responsabilidad para el dictaminador, cuando éste por negligencia o descuido incumpla con su obligación de presentar en debida forma y tiempo su dictamen, consistente fundamentalmente en responsabilidades ADMINISTRATIVAS y la comisión de tipos PENALES; por su parte el contribuyente afectado con la conducta del dictaminador tendrá el derecho de ejercitar ante el contador público la RESPONSABILIDAD CIVIL, e independientemente de las infracciones y multas derivadas de su actuar doloso o culposo.

"Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realizan los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos." ¹²²

En los términos descritos, la multa administrativa aplicada al dictaminador es procedente por el incumplimiento de sus obligaciones fiscalizadoras indirectas, situación que principalmente se tipificará mediante la no presentación del dictamen en el tiempo exigido por la ley; sanción administrativa que se aplicará independientemente de la amonestación, suspensión o la cancelación de su autorización para practicar la dictaminación.

¹²² Ver art. 71 del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

5.2. RESPONSABILIDAD PENAL POR ACTIVIDAD DOLOSA.

Ahora es indispensable para el buen desarrollo de nuestra investigación jurídica, analizar las conductas del dictaminador susceptibles de encuadrarse en la normatividad penal fiscal, derivada de una acción dolosa en el ejercicio de la fiscalización indirecta, cuando su conducta vaya encaminada a lesionar el bien jurídico tutelado con la norma tributaria.

"Las conductas típicas que tienen el carácter de engañosas o de defraudadoras para el Derecho Fiscal, si bien es cierto que también lesionan o ponen en peligro el Bien Jurídico protegido, se diferencian del Derecho Penal en que normalmente éstas se realizan con el firme propósito de no enterar las cantidades a que tiene derecho la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones que deben a ésta, convenciendo o intentando convencer que no tienen la obligación de pagar.

Se considera, por tanto, que fraude desde el punto de vista del Derecho Fiscal no es sólo la acción de infidelidad que causa una lesión al sistema recaudatorio sino **"cualquier pretender lograr"** que Hacienda crea que no se tiene obligación de pagar.

Se ha reiterado en que la conducta de defraudación al Fisco para ser típica requiere de un carácter engañoso; es decir, pretendiendo convencer a las Autoridades Hacendarias de que no tiene el contribuyente la obligación de pagar una determinada cantidad por concepto de contribuciones.

Se podría decir que el delito de defraudación fiscal debe consistir no sólo en eludir la obligación de enterar o pagar determinadas contribuciones, sino que, para que se pueda perseguir penalmente, debe dirigirse a ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos. Existe la posibilidad de que el sujeto activo realice las maniobras

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

fraudulentas en beneficio propio o de un tercero; en muchas ocasiones incluso el autor del delito fiscal no es el mismo Contribuyente."¹²³

La esencia de los delitos fiscales se presenta en la acción u omisión realizada por el contribuyente u otra persona distinta, que en éste caso puede ser el dictaminador, tendiente a evadir el pago de las contribuciones causadas, mediante engaños o maquinaciones intencionales, haciendo creer a la Hacienda Pública una falsa concepción de la realidad respecto de la naturaleza o existencia de los hechos generadores de créditos fiscales a los que está obligado a cumplir el contribuyente.

Los delitos fiscales se podrán tipificar principalmente por el propio contribuyente; sin embargo, en virtud del grado de conocimientos requeridos para la fijación del quantum de la obligación fiscal, es frecuente que el sujeto pasivo directo se auxilie de asesores técnicos-contables, como es el caso del contador público interno del ente económico, así como del administrador del negocio, o bien del abogado con conocimientos fiscales; por lo que la responsabilidad penal fiscal no sólo se aplicará al contribuyente, sino también a sus asesores, tipificándose como coautores o simple encubridores.

En términos generales, los delitos fiscales cometidos por el contador público en ejercicio de profesión, serán en esencia delitos de carácter dolosos, situación que deriva del análisis al artículo 60 del Código Penal Federal, precepto legal que al texto versa:

"En caso de delitos culposos se impondrá hasta la cuarta parte de las penas y medidas de seguridad por la ley al tipo básico del delito doloso, con excepción de aquellos que la ley señala una pena específica. Además, se impondrá, en su caso, suspensión hasta de diez años, o privación definitiva de derechos para ejercer profesión, oficio, autorización, licencia o permiso.

¹²³ GONZALEZ SALAS CAMPOS, Raúl. "Los Delitos Fiscales", Ed. Perezniecto Editores, México 1985, p.p. 62 y 63.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Las sanciones por delitos culposos sólo se impondrá con relación a los delitos previstos en los siguientes artículos: 150, 167 fracción VI, 169, 199 bis, 290, 291, 292, 293, 302, 307, 323, 397 y 399 de este código.¹²⁴

El artículo 60 del Código Penal Federal, recoge el llamado **SISTEMA DE NÚMEROS CLAUSUS**¹²⁵, considerando como delitos culposos sólo las situaciones jurídicas reguladas estrictamente por la normatividad; de tal suerte que toda conducta no concebida como culposa no es materia de regulación jurídica, situación legal recogida por el derecho fiscal punitivo.

El derecho penal fiscal mexicano, siguiendo la teoría de los números clausus, considera que los delitos fiscales sólo podrán ser dolosos, por no existir connotación expresa en la tipificación de delitos culposos fiscales.

El delito de la defraudación fiscal cometido por el dictaminador en el ejercicio de su actividad profesional, sólo es susceptible de encuadrarse en la intencionalidad; empero, dado el grado de conocimientos técnicos requeridos en su consumación, **DEBERÁ DE SER TIPIFICADO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL COMO UN DELITO DOLOSO, SUSCEPTIBLE DE SER CONSIDERADO EN EL RANGO DE DELITO AGRAVADO CUANDO LA CONDUCTA DEL DICTAMINADOR SE ENCUADRE A LOS SUPUESTOS DEL ARTÍCULO 75 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

Las agravantes de las infracciones administrativas tributarias reguladas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, susceptibles de ser encuadradas en los delitos fiscales, son las siguientes:

"I.- Se considera como agravante el hecho que el infractor sea reincidente.

¹²⁴ Ver artículo 60 del Código Penal Federal.

¹²⁵ ZAFARONI, Raúl. "Tratado de Derecho Penal". Tomo III, Capítulo 25, Ed. Cárdenas Editores, p. 383.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

II.- También sea agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que haga uso de documentos falsos o en los que haga constar operaciones inexistentes.
- b) Que utilice, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleva dos o más sistemas de contabilidad...
- d) Se lleva dos o más libros sociales
- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

III.- Se considera también agravantes, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes

IV.- Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V.- Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales...

VI.- En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha que se notifique..."¹²⁶.

SIN EMBARGO, EN TODO CASO DEBERA CONSIDERARSE COMO AGRAVADO EL DELITO FISCAL COMETIDO POR EL DICTAMINADOR en virtud de la capacidad técnica requerida por el contador público para emitir el dictamen fiscal, tomando en cuenta las consideraciones siguientes:

A) Existe durante el dictamen un **acto de reflexión** por parte del contador público tendiente a lesionar el patrimonio del Fisco Federal.

¹²⁶ Ver art. 75 del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

B) Existe durante el dictamen una traición por parte del contador público hacia la hacienda pública, ya que es requisito indispensable para emitir la fiscalización indirecta, que el profesional contable tenga una autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

C) Existe una inactividad de la hacienda pública durante la práctica de la fiscalización indirecta, por lo que durante el desarrollo de la dictaminación el contador público tienen una ventaja respecto del Estado por no estar vigilado, máxime que el dictamen tiene un valor probatorio IURIS TANTUM.

Vale comentar respecto del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, que las agravantes indicadas en su texto proceden por la comisión de infracciones administrativas; sin embargo, dado la capacidad intelectual del profesionista, es procedente que en el **DERECHO PENAL FISCAL se encuadre el DELITO DOLOSO AGRAVADO derivado de la dictaminación, cuando se cometa el DELITO DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIO, derivado de los actos de reflexión, tracción y ventaja desarrollada por el contador público, haciendo creer a la autoridad administrativa una falsa concepción de la realidad tributaria del ente dictaminado, en virtud del uso de engaños o aprovechándose del error en que se encuentre la hacienda pública.**

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."¹²⁷.

Fundamentalmente, el contador público podrá encubrir el fraude fiscal en que se encuentra inmerso el ente económico dictaminado, cuando dándose cuenta del error fiscal no de vista con ello a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

¹²⁷ Ver art. 108 del Código Fiscal de la Federación. Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

mediante la salvedad; sin embargo, al percibir la omisión causada por el contribuyente, y al emitir el dictamen sin salvedad (ver capítulo II del presente ensayo) es un elemento que le aleja de la responsabilidad.

Los razonamientos lógico-fiscales que emita el dictaminador en su análisis pueden ubicarlo en la **COPARTICIPACIÓN** o el **ENCUBRIMIENTO** fiscal, en los siguientes términos:

A) La primera tendrá lugar, cuando el dictaminador realice maquinaciones o artificios tendientes a justificar la conducta del contribuyente, de tal suerte que su conducta delictiva le coloque en la participación del propio delito ya que su acción es principal teniendo parte del dominio del hecho delictivo, y por ello deberá de ser sancionado bajo las reglas de la coparticipación delictiva con base a su grado de culpabilidad.

B) En cambio, sólo será encubridor, cuando la conducta del dictaminador asuma un carácter pasivo, es decir, cuando su conducta sea inactiva tendiente a ocultar la verdadera situación fiscal del contribuyente; en éste caso no deberá de realizar actos positivos que justifiquen al contribuyente, pues con ello acrecerá de dominio del hecho delictivo, y será por ende, un mero encubridor del delito fiscal.

En este sentido, a pesar de que el Código Fiscal de la Federación presenta una regla especial para el encubrimiento en materia tributaria en su artículo 96 fracciones primera y segunda, cuya penalidad va de los tres meses a los seis años de prisión, nos encontramos ante un supuesto de **ENCUBRIMIENTO DE DEFRAUDACION FISCAL SIMPLE**.

Empero, el Código Penal Federal presenta una adhesión con el artículo 400-Bis, de fecha 13 de mayo de 1996, estableciéndose el delito de **LAVADO DE DINERO**, por lo que dicho supuesto jurídico presenta un tipo especial de **ENCUBRIMIENTO RELACIONADO CON EL**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

LAVADO DE DINERO, cuya penalidad va de los cinco a los quince años de prisión; por lo que en una conducta donde se cometa el encubrimiento para efectos de la defraudación fiscal, su tipificación no afecta la penalidad del artículo 96 del Código Tributario Federal.

El inciso "A" que antecede, respecto de la situación legal explicada ubica al contador público externo como sujeto coparticipe del delito en términos de los artículos 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal de la Federación, vigente, mismo que a la letra versa:

" Son responsables del delito

V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Los que dolosamente presenten ayuda o auxilio a otro para su comisión.

VII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo."¹²⁸ .

" Son responsables de los delitos fiscales quienes:

V. Induzcan dolosamente a otro para cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión."¹²⁹ .

La coparticipación del dictaminador en la comisión del delito de la defraudación hacendaria, en los términos expuestos, puede ser generada antes de su consumación o durante esta, exteriorizando la ayuda dolosa del contador público para justificar o en su caso, respecto del inciso "B", coparticipar en el delito fiscal en términos de las fracciones V y VI del artículo 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal Federal.

¹²⁸ Ver art. 13, Código Penal Federal, quincuagésima segunda Ed. Ed. Porrúa, S.A., México 1994, p.p. 4 y 5.

¹²⁹ Ver art. 95 del Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En las hipótesis jurídicas de la coparticipación, la situación del dictaminador será siempre con dominio del hecho, teniendo su conducta el carácter de principal en la comisión del delito de la defraudación fiscal, debiendo por ende sujetarse su sanción al grado de culpabilidad del mismo.

El objeto del presente ensayo en esencia no pretende realizar el estudio esquemático de la conducta delictiva en que incurre el dictaminador; sin embargo, daremos una relación de posibles conductas delictivas susceptibles de ser realizadas por el dictaminador en virtud de su acción dolosa.

A) Podrá existir la coparticipación en términos de los artículos 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el delito de fraude fiscal descrito por los artículos 108, 109 y 111 del Código Fiscal de la Federación.

Situación jurídica susceptible de presentarse en la realidad cuando por medio de engaños, o aprovechándose del error en que se encuentre la autoridad, el dictaminador auxilie al contribuyente para evitar el pago parcial o total de contribuciones ante el fisco federal, o bien, obtenga un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda federal.

B) Podrá tipificarse el encubrimiento del dictaminador, cuando su conducta asuma un carácter pasivo o bien, oculte, altere o destruya los instrumentos del delito de la defraudación fiscal, en los casos de que el dictaminador no tenga un dominio directo del hecho delictivo, en términos del artículo 96 fracción segunda del Código Fiscal de la Federación.

C) Podrá tipificarse el delito de declaración falsa ante autoridad regulado en el artículo 247 fracción I del Código Penal Federal, considerando que el dictamen fiscal es una confesión preconstituida del profesionista en la revisión del estado financiero y fiscal que guarda un ente económico cuya situación coincide con la obligación de la dictaminación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Sin embargo, cuando el dictamen no vaya dirigido específicamente a la autoridad fiscal no será susceptible de tipificarse el delito de declaración falsa ante autoridad; empero, el contador se hará sujeto responsable de los daños causados al contribuyente en virtud de su falso e impreciso dictamen que emita.

D) Podrá tipificarse el delito de asociación delictuosa regulado en el artículo 164 del Código Penal Federal, cuando en él intervengan más de tres sujetos activos; delito que en el concurso delictivo de la defraudación fiscal es susceptible de presentarse en la realidad, o bien, cuando el dictamen sea practicado por un despacho de contadores públicos en términos del último párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

D) Será susceptible de tipificarse la responsabilidad profesional descrita en el artículo 228 del Código Penal Federal.

El dictaminador para evitar incurrir en responsabilidad penal fiscal, en virtud de la comisión de un delito doloso de carácter fiscal o de su coparticipación, tendrá que conducirse en su acción con probidad, honradez y rectitud; emitiendo en todo tiempo en términos del capítulo II de la presente obra jurídica, opiniones de salvedad que le alejen de la específica ilicitud.

La actividad del dictaminador en relación a un ente económico cuya actividad se encuadre a los supuestos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación le obligan a la determinación de las contribuciones omitidas por el contribuyente.

Sin embargo, la interpretación técnica de las disposiciones fiscales-jurídicas le limitan al dictaminador a conocer los alcances jurídicos contenidas en la normatividad fiscal y su conducta relacionada con su actividad profesional; situación que le obligan a la consulta de asesoría especializada en materia legal-fiscal.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"Sin ánimo de menoscabar la labor del contador público o del licenciado en administración de empresas, a juicio del que escribe, es muy diferente llevar la administración o la contabilidad a hacer una interpretación de las diferentes figuras que conforman los contratos y el efecto jurídico que se produce momento a momento dentro de cualquier empresa, por ello la importancia del abogado fiscalista, ya que la labor de este especialista, es hacer más eficiente la empresa, utilizando con mayor provechos los recursos legales en materia tributaria, para tranquilidad de las personas encargadas de la administración de la empresa."¹³⁰ .

Es importante resaltar desde este instante, que la normatividad penal en el ámbito de la materia fiscal, está analizada desde la óptica de los delitos dolosos; sin embargo, la falta del cuidado debido y necesario para evitar una lesión fiscal a la hacienda pública, colocan al dictaminador en el delito culposo de la defraudación fiscal, aunque su conducta no se tipifique estrictamente a los supuestos del artículo 13 del Código Penal Federal y del numeral 95 del Código Fiscal de la Federación. Situación que es menester de ser reconocida por el legislador con la connotación de delito culposo.

5.2.1. EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD PARA EL DICTAMINADOR.

Son eximentes de responsabilidad en la comisión de un delito fiscal el **CASO FORTUITO** y la **FUERZA MAYOR**, en cuyos supuestos jurídicos el dictaminador se alejan de toda responsabilidad producida con el resultado material de su opinión técnico contable, siempre y cuando la lesión al patrimonio del fisco no haya sido susceptible de ser evitado mediante la previsión y probidad en la que incurre el contador público.

Existen por su parte otras circunstancias que alejan al profesionista de incurrir en responsabilidad penal encuadradas en la AUSENCIA DE CONDUCTA,

¹³⁰ URBINA NANDAYAPA, Arturo. "Los Delitos Fiscales en México". primera ed. Ed. Pac. México 1994. p. 280.

tales son los casos de los actos reflejos, el sueño y sonambulismo; sin embargo, en materia fiscal es susceptibles de presentarse a nuestro parecer la HIPNOSIS.

Por otra parte, en virtud de la naturaleza del derecho tributario, consideramos que en el materia fiscal no es susceptible de presentarse LAS CAUSAS DE JUSTIFICACION, toda vez que el estado de necesidad, el ejercicio de un derecho, el cumplimiento de un deber, la obediencia jerárquica, o el impedimento legítimo no son causa de justificación en la comisión del delito de la defraudación fiscal.

Empero, respecto al estado de necesidad, el ente dictaminado puede argumentar que su situación económica le impide el pago de contribuciones derivado de la inflación y la falta de financiamiento; sin embargo, ésta no es una causa de justificación susceptible de ser utilizada por el dictaminador tendiente a encubrir o coparticipar en la defraudación fiscal, por existir medidas paralelas tendientes a cubrir los créditos fiscales cuando se presente la falta de liquidez en los contribuyentes, tal es el caso del pago en parcialidades.

En torno a las causas de justificación, el dictaminador podrá librarse del delito doloso de coparticipación en la defraudación fiscal, cuando existan causas de inculpabilidad, como es el error esencial de hecho invencible, fundamentalmente se presenta en el ERROR ESENCIAL, siempre que éste sea invencible nacerá una causa de inculpabilidad; sin embargo, cuando el error es vencible persiste la culpabilidad en virtud de la falta de previsión, provisión y probidad en la conducta del dictaminador.

En la actualidad la culpa no es regulada por el derecho penal fiscal, por ende los dictaminadores que incurran en esa actividad serán sólo sujetos de sanciones administrativas como son la amonestación, cancelación o la suspensión en su autorización.

5.2.2. EL DOLO Y LA CULPA.

El tipo especial de defraudación fiscal donde puede intervenir el dictaminador sólo es susceptible de encuadrarse al delito doloso; toda vez que en términos del artículo 60 del Código Penal Federal no se tipifica la culpa, a pesar de estar regulada ésta figura jurídica en el artículo 9º del Código Penal Federal.

El delito doloso de la defraudación fiscal se presenta en virtud de que el dictaminador conoce, quiere o acepta el resultado típico producido con su conducta, en términos del artículo 9º primer párrafo del Código Penal Federal, que al texto versa:

"Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley."¹³¹.

Por su parte, la consumación del delito doloso de la Defraudación Fiscal en relación con el artículo 13 del Código Penal Federal y del numeral 95 del Código Fiscal de la Federación, se encuadra cuando el dictaminador conociendo la ilicitud en el pago de contribuciones quiere y acepta el resultado del tipo penal de defraudación fiscal encubriendo o coparticipando con el contribuyente, mediante el acuerdo previo de voluntades para la realización del hecho ilícito de defraudación o con posterioridad del mismo, o bien, mediante la promesa del auxilio en el momento de la dictaminación.

También será susceptible de tipificarse el delito, cuando el dictaminador al momento de revisar la documentación económica del ente dictaminado, se da cuenta del comportamiento fraudulento existente en el ente económico, y a pesar de conocer la realidad del auto-accertamento emita su dictamen en favor de las declaraciones fiscales presentadas con anterioridad a su verificación, considerando el dictaminador que el pago de contribuciones se apega a

¹³¹ Ver art. 9º, párrafo primero, Código Penal Federal. Ed. cit.

la realidad económica del contribuyente; en estas circunstancias se tipifica el dolo con acuerdo posterior de voluntades para cometer el ilícito, entre el contador público y el contribuyente.

**CLASIFICACION DEL DELITO DOLOSO
DE LA DEFRAUDACION FISCAL.**

A) Por la conducta:

Es un delito de acción, al señalar en el dictamen que el estado fiscal del ente dictaminado se ajusta a la realidad económica del sujeto analizado, utilizando maquinaciones o artificios para hacer creer a la autoridad fiscal una falsa concepción de la realidad.

Es susceptible de presentarse la omisión, cuando el dictaminador se percate de la defraudación y no lo haga constar en el dictamen, ni haga uso de maquinaciones o artificios que lo justifiquen.

B) Por el daño:

Es un delito de daño en el patrimonio de la SHCP.

C) Por la materia:

Es un delito federal:

D) Por el numero de sujetos.

Es un delito plurisubjetivo, porque intervienen en su consumación el ente económico y el dictaminador.

E) Por el número de actos:

Es un delito plurisubsistente, porque requiere para su integración de la concurrencia de dos a más actos; el primero desarrollado internamente por el ente económico, y el segundo, por la emisión del dictamen; sin embargo, dependiendo del caso concreto pudiera presentarse un número mayor de actos.

F) Por su estructura:

I.- Puede ser simple.- Cuando sólo se tipifica el delito de defraudación fiscal.

II.- Puede ser complejo.- Cuando se tipifican más de dos delitos, como podrá ser el concurso de la defraudación fiscal con la asociación delictuosa.

G) Por su duración:

Es un delito continuado, porque se requiere la interacción de varias conductas y un solo resultado.

H) Por su persecución.

Es un delito de querrela.

I) Por el bien jurídicamente protegido.

Es un delito contra el patrimonio del Estado.

J) Por su ordenación metódica.

Es un delito derivado, porque es un delito que toma como eje para su surgimiento, el delito de la defraudación fiscal.

K) Por la intencionalidad.

I.- La generalidad de la estructura descrita se apega al delito doloso.

II.- Sin embargo, derivado de la importancia patrimonial protegido por los intereses tributarios del Estado, es de relevancia económica tipificar el delito culposo de defraudación fiscal por la negligencia, imprudencia o falta de cuidado en que puede incurrir el dictaminador; empero, será necesario que la estructura descrita en los incisos que anteceden sufrirá algunas modificaciones respecto al delito culposo. En tal sentido, el delito culposo en relación al elemento de la conducta se transformará en una omisión del sujeto pasivo por la falta de cuidado debido al realizar su dictamen.

CULPA FISCAL, (SU IMPORTANCIA DE LEGISLARLA).

Derivado de la conducta desarrollada por el auditor, es de importancia tipificar el delito culposo en la dictaminación, toda vez, que el profesionista contable en muchas ocasiones realiza la fijación del quantum de la obligación tributaria del contribuyente mediante la colaboración de sus auxiliares; en tal sentido, todo error que se cometa será su responsabilidad, independientemente de que su conducta no haya sido dolosa. O bien cuando se trate de dictámenes practicados por despachos de contadores públicos autorizados para tal efecto.

"Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación de un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias personales."¹³²

¹³² Ver art. 9º, párrafo segundo, del Código Penal Federal, Ed. cit.

Consideramos que el dictaminador puede incurrir en el delito culposo en relación a la defraudación fiscal, cuando él, al revisar la documentación económica por negligencia, imprudencia y/o falta de pericia, violó el deber de cuidado impuesto por la norma jurídica y derivado de su especialidad, en perjuicio del patrimonio del Estado en virtud de la autorización que se le ha conferido, y de acuerdo a sus circunstancias y condiciones personales; toda vez que su registro para dictaminar le colocan en un auxiliar externo del Gobierno Federal (en particular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) para el cálculo de sus ingresos tributarios, en los supuestos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

5.2.3. DICTAMINADOR SENTENCIADO POR LA COPARTICIPACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

En las siguientes líneas se analizará las sanciones administrativas y penales a las que queda sujeto el dictaminador coparticipe en el delito de defraudación fiscal, cuando en el proceso al que fue sometido se han agotadas todas las instancias y el juicio de amparo.

"Recordemos que la querrela penal no tiene efecto dentro del procedimiento administrativo y que la cuantificación del crédito fiscal es diferente al proceso penal, por lo tanto, se debe estar consciente que se llevarán dos procedimientos distintos entre sí, en el que el resultado de uno no afectará o incidirá en el otro, por esa razón no se debe basar la defensa de un juicio en el resultado de otro."¹³³

El presente tema ha sido tratado por diversos autores; sin embargo, no han especificado las facultades expresas que le corresponden a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por una parte, y al Juez de Distrito instructor de la causa penal fiscal, por la otra, en relación a la reparación del daño fiscal cuando se lesiona el patrimonio de la hacienda federal; por tal motivo es indispensable

¹³³ **URBINA NANDAYAPA, Arturo.** "Un Contador como Parte de un Proceso Penal Tributario", en "Prontuario de Actualización Fiscal". PAF, Número 124, México 1994, pág. 19.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

transcribir textualmente los artículos 92 y 94 del Código Fiscal Federal, con la finalidad de elaborar una criterio particular en relación a la problemática que nos interesa analizar.

"En los delitos fiscales en que sea necesario la querrela o declaración de perjuicio y el daño o perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaración. **La citada cuantificación sólo surtira sus efectos en el procedimiento penal.**"¹³⁴.

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanciones pecuniarias: las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectiva las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal."¹³⁵.

Como elemento esencial para la tipificación del delito de la defraudación fiscal se requiere la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; con esto se inicia la averiguación previa ante la **Procuraduría General de la República** y en su momento la consignación ante el Juez de Distrito en materia penal, donde el procesado tendrá que garantizar su libertad caucionar; empero, la fianza, el depósito o la hipoteca exhibida no surtirá sus efectos en materia administrativa, ya que el proceso penal y el administrativo se llevan por cuerda separada, donde el resultado de uno de ellos no implican el resultado del otro.

En materia penal federal las penas y medidas de seguridad son las siguientes, haciendo la aclaración desde este momento que en relación a la materia fiscal las penas tenderán a un análisis independiente:

¹³⁴ Ver art. 92, tercer párrafo, Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

¹³⁵ Ver art. 94, Código Fiscal de la Federación, Ed. cit.

"Artículo 24.- Las penas y medidas de seguridad son:

6.- Sanción pecuniaria."¹³⁶ .

"Artículo 29.- La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.

La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado...."¹³⁷ .

"Artículo 30.- La reparación del daño comprende:

I.- La restitución de la cosa obtenida con el delito...

II.- La indemnización del daño material...

III.- El resarcimiento de los perjuicios causados."¹³⁸ .

El dictaminador que sea sentenciado por el delito de la defraudación fiscal, en virtud de la coparticipación o encubrimiento que sea determinado en el juicio penal, se le privará de su libertad e independientemente de la multa por su actividad ilícita; sin embargo, las sanciones administrativas consistentes en la amonestación, suspensión, cancelación, o bien, mediante la aplicación de las infracciones o multas administrativas aplicables, serán dictadas por la hacienda pública, y teniendo por ende, una defensa administrativa en virtud del principio de definitividad.

La reparación del daño causado no será motivo de lucro para la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público**; por tanto, el monto determinado por la administración pública en su declaración de perjuicio será el monto de la reparación del daño, actualizado en términos artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, cantidad que será susceptible de ser cobrado por el fisco federal hacia el sujeto pasivo directo o derivado del crédito fiscal.

¹³⁶ Ver artículo 24 del Código Penal Federal, Ed. cit.

¹³⁷ Ver artículo 29 del Código Penal Federal, Ed. cit.

¹³⁸ Ver artículo 30 del Código Penal Federal, Ed. cit.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En este contexto, de conformidad con el artículo 94 del ordenamiento legal citado, la autoridad judicial penal sentenciará con privación de la libertad; en tanto que la sanción pecuniaria se resolverá en el proceso contencioso-administrativo, donde la obligación tributaria directa será cubierta por el sujeto pagador o el responsable solidario de la relación jurídica tributaria, de acuerdo con la declaración de perjuicio descrita en los artículo 92 y 94 del Código Tributario.

El dictaminador al ser sentenciado penalmente, será responsable conjuntamente con el contribuyente del delito, en tanto que el monto de la reparación del daño derivado de la defraudación será cubierta por los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, no quedando encuadrado como responsable solidario el auditor por no existir obligación expresa en términos de los artículos 5° y 26 del multicitado ordenamiento legal tributario invocado, ya que su responsabilidad administrativa lleva un tratamiento legal especial, mediante la amonestación, la suspensión o la cancelación de su autorización para dictaminar; empero, la repercusión económica que afecte su patrimonio sólo se aplicará mediante las infracciones cometidas.

"REPARACION DEL DAÑO, NO PROCEDE EN DELITOS FISCALES.

TEXTO: De acuerdo con lo que establece el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación derogado, no procede la reparación del daño en delitos del orden Fiscal, ya que las autoridades administrativas estaban facultadas para hacer efectivos los impuestos aludidos, y conforme al artículo 44 del Código Fiscal en vigor, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, siendo las autoridades administrativas las que se encargan, con arreglo a las leyes fiscales, de hacer efectivos los impuestos que se omitan, consecuentemente, la sentencia que condena por ese concepto, es violatorio de garantías y debe concederse la protección constitucional.

Amparo Directo 6250/68. Gabriel Elizarraras González. 17 de enero de 1969. 5 votos. Ponente: Mario G. Robello.¹³⁹

En este sentido, a la par y por cuerda separada del proceso penal se desarrollará un proceso administrativo para el pago del adeudo fiscal denominado por el Código Fiscal de la Federación como procedimiento administrativo de ejecución, susceptible de ser impugnado ante un proceso contencioso-administrativo, y en su momento ante el Juicio de Amparo.

5.3. EL DELITO DOLOSO DEL DICTAMINADOR EN LA TEORIA LOGICA DEL DELITO.

Antes de iniciar nuestra explicación acerca de la importancia de legislar un tipo especial, tanto en la especie del dolo como de la culpa por las conductas diversas en las que puede incurrir un auditor externo de un ente económico, es necesario transcribir los elementos esenciales de la teoría lógica del delito, cuyos elementos serán tomados textualmente del obra intitulada **análisis lógico de los delitos contra la vida**, de la Doctora **OLGA ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL**, y específicamente del capítulo denominado de la estructura general de los tipos legales y de los elementos del tipo, mismo que son aplicables por su naturaleza a todas las áreas de la ciencia del derecho penal.

FORMULA:

La fórmula que a continuación será transcrita regula la estructura general de los tipos penales, sus elementos serán objeto de análisis en las subsiguientes líneas:

$$T = [NB(A1+A2+A3+A4+A5)(P1+P2)M][[(J1+J2)(I1+I2)R(E+G+S+F)][(W1= / =W2)V1]X1$$

¹³⁹ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4° CD-ROM JULIO DE 1994; Instancia: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; Fuente: Informe 1969; Parte: II; Página: 60.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Esta formula es susceptible de adecuarse a la actividad de culpabilidad del dictaminador fiscal, en el dolo y culpa en que incurra el dictaminador al desarrollar su actividad; en tal sentido sus elementos son los siguientes:

ELEMENTOS:

N = Deber Jurídico Penal:

Es la prohibición o el mandato categórico contenido en un tipo legal.

B = Bien Jurídico:

Es el concreto interés individual o colectivo, de orden social, protegido en el tipo legal.

A = Sujeto Activo:

Es toda persona que normativamente tiene la posibilidad de adecuarse al contenido semántico de los elementos incluidos en el particular tipo legal.

A1 = Voluntabilidad.

Es una capacidad de voluntad; por tanto una capacidad de conocer y querer la concreción de la parte objetiva no valorativa del particular tipo legal (en la comisión dolosa), o bien una capacidad de conocer y querer la actividad o la inactividad que, por descuido, produce la lesión del bien jurídico (en la comisión culposa).

A2 = Imputabilidad.

Es una capacidad de culpabilidad; por lo mismo, una capacidad de comprender la concreción de la parte objetiva valorativa del particular tipo legal, esto es, capacidad de comprender la específica ilicitud.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

A3 = Calidad de garante.

Es la relación especial, estrecha y directa en que se halla un sujeto y un bien singularmente determinado, creado para la salvaguarda del bien.

A4 = Calidad específica.

Características que son requeridas para la integración del autor material.

A5 = Pluralidad específica.

Algunos tipos legales exigen una cierta pluralidad en el sujeto activo.

P = Sujeto Pasivo:

Es el titular del bien jurídico protegido en el tipo.

P1 = Calidad específica.

Es el conjunto de características delimitadoras del sujeto pasivo, en función de la naturaleza del bien tutelado.

P2 = Pluralidad específica.

Pluralidad de personas para la integración del sujeto pasivo.

M = Objeto Material:

Es el ente corpóreo hacia el cual se dirige la actividad descrita en el tipo.

KERNEL:

Es el subconjunto de elementos del tipo necesarios para producir la lesión o puesta en peligro del bien jurídico.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

J1 = Voluntad dolosa:

Dolo es conocer y querer la concreción de la parte objetiva no valorativa del particular tipo legal.

J2 = Voluntad culposa:

Existe culpa cuando no se prevé el cuidado posible y adecuado para no producir, o en su caso evitar, la lesión típica, previsible y provisible, se haya o no previsto.

I1 = Actividad:

Es un movimiento corporal descrito en el tipo idóneo para producir la lesión del bien jurídico y que en la consumación la produce porque no es interferida por ningún factor opuesto a la lesión y, en la tentativa, no la produce porque sí es interferido por alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo.

I2 = Inactividad:

Es la no realización del movimiento corporal ordenado en el tipo, idóneo para no evitar la lesión del bien jurídico y que, en la consumación, no la evita porque no es interferida por ninguna causa opuesta a la lesión y, en la tentativa, no la produce porque es inferida por alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo.

R = Resultado material:

Es el efecto natural de la actividad, previsto en el tipo.

MODALIDAD:

E = Medios:

Son el instrumento a la actividad distinta de la acción, exigida en el tipo, empleados para realizar la conducta o producir el resultado.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

G = Referencia temporal:

Es la condición de tiempo, descrito en el tipo, dentro de la cual ha de realizarse la conducta o producirse el resultado.

S = Referencia espacial:

Es la condición de lugar, señalado en el tipo, en que ha de realizarse la conducta o producirse el resultado.

F = Referencia de ocasión:

Es la situación especial, requerida en el tipo, generadora de riesgo para el bien jurídico, que el sujeto aprovecha para realizar la conducta o producir el resultado.

W = Daño del Bien Jurídico:

Es la destrucción, disminución o comprensión del bien, contemplado en el tipo

W1 = Lesión del bien jurídico.

Es el elemento de consumación.

W2 = Puesta en peligro del bien jurídico.

Es el elemento de tentativa.

V = Violación del deber jurídico penal:

Violación del deber jurídico penal en oposición, al deber jurídico penal, de la conducta que, al lesionar o poner en peligro el bien jurídico tutelado en el tipo, no va a salvar bien jurídico alguno o es innecesario por existir otra alternativa de actuación no lesiva o menos lesiva¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Ver la obra titulada "Análisis Lógica de los Delitos Contra la Vida", de Olga Islas de González Mariscal, segunda ed., Ed. Trillas, México 1991, p.p. 31 a la 55.

Una vez transcrita los elementos esenciales de la teoría lógica del delito, se explora las conducta lesivas en que pueda incurrir el auditor externo en el desarrollo del dictamen contable, para tal efecto consideramos en nuestro especial opinión y análisis jurídico que su conducta se encuadra en los siguientes conceptos normativos:

DELITO DOLOSO DEL DICTAMINADOR

La conducta del dictaminador fiscal en la teoría lógica presenta las siguientes características:

N (Deber Jurídico Penal) = Prohibición del auditor a coparticipar o encubrir el delito de la defraudación fiscal, en virtud de practicar el dictamen contable.

B (Bien Jurídico) = Interés patrimonial de la Hacienda Pública en la obtención de los recursos provenientes de los créditos fiscales (contribuciones y aprovechamientos) que le servirán al poder público para la realización de sus cometidos.

A = Sujeto Activo:

A1 (Voluntabilidad) = El dictaminador requiere conocer y querer en el delito doloso la realización de la conducta lesiva en la defraudación fiscal.

A2 (Imputabilidad) = El dictaminador debe tener capacidad de comprender la específica ilicitud de la defraudación fiscal.

A3 (Calidad de garante) = Apegándonos estrictamente a la teoría lógica del delito, el dictaminador tiene una relación jurídica especial, estrecha y directa en relación con la Hacienda Pública en su carácter de su auxiliar y en virtud de la autorización que se le ha conferido.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

A4 (Calidad específica) = Se requiere tener la profesión de contador público titulado, autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar y estar vinculado con un instituto o colegio de contadores públicos.

A5 (Pluralidad específica) = Requiere pluralidad específica para que se encuadre la especial ilicitud, toda vez que es necesario la participación del ente económico y del dictaminador.

P = Sujeto Pasivo:

P1 (Calidad específica) = Corresponde a la Administración Pública Federal, a las haciendas locales o municipales y en su caso los organismos fiscales autónomos.

P2 (Pluralidad específica) = No requiere una pluralidad específica.

M (Objeto material) = Los ingresos del Estado Federal, Local, Municipal o de los organismos fiscales autónomos.

Kernel:

J1 (Voluntad dolosa) = Específicamente se requiere una actividad dolosa.

J2 (Voluntad culposa) = Consideramos que el objeto del tipo penal doloso es la protección de los ingresos tributarios del Estado, situación que se hipertrofia con la calidad específica y calidad de garante del sujeto activo, por tanto, es indispensable tipificar la defraudación fiscal del dictaminador en su perspectiva de culposo, toda vez que el contador público es un profesionista con conocimientos especializados y facultado para preservar los ingresos del Estado; en tales circunstancias la falta de probidad, previsión o provisión serán los móviles para la legislación del delito culposo del dictaminador.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

I1 (Actividad) = La conducta dolosa se tipifica específicamente con la actividad.

I2 (Inactividad) = No necesariamente se requiere la inactividad; sin embargo en el encubrimiento es susceptible su tipificación.

R (Resultado material) = La evasión fiscal.

Modalidad:

E (Medios) = Razonamientos técnicos vertidos en un informe dirigido a la autoridad fiscal, en virtud de la autorización con la que goza el contador público.

G (Referencia temporal) = Opinión técnica emitida al término de su peritaje contable.

S (Referencia espacial) = No necesariamente se requiere una referencia espacial.

F (Referencia de ocasión) = Delito cometido durante la prestación del servicio de auditoría externa.

W (Daño del Bien Jurídico) =

W1 (Lesión del bien jurídico) = La conducta es susceptible de consumir la lesión del bien jurídico.

W2 (Puesta en peligro del bien jurídico) = La conducta típica es susceptible de tipificar la puesta en peligro del bien jurídico tutelado.

V (Violación del deber jurídico) = La realización de la conducta prohibida en el tipo, lesionando o poniendo en peligro el bien jurídicamente tutelado.

La descripción lógica jurídica del delito citado con antelación, responde sólo a la existencia primaria del tipo de la defraudación fiscal en la que se relaciona el dictaminador; empero, dependiendo del tipo especial de conductas que se presenten podrá variar la descripción formulada, como lo realiza la DR. OLGA ISLAS DE GONZALEZ MARISCAL con los delitos contra la vida..

5.4. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL DICTAMINADOR.

La dictaminación en los estados financieros de los entes económicos, no siempre va dirigido a la autoridad administrativa, porque desde sus orígenes el dictamen se presenta como una práctica comercial para demostrar la situación económica, financiera y fiscal de una entidad, tendiente a facilitar la toma de decisiones por los capitalistas, accionista o administradores de un ente económico; tal es la esencia y origen del dictamen.

La finalidad del presente subcapítulo es encuadrar la actividad del auditor externo a la figura jurídica de la **responsabilidad civil**, producto de sus actividades dolosas y culposas.

Sin embargo, es conveniente analizar la teoría general del derecho para entender sus alcances jurídicos y normativos; en tal sentido Mariano Izquierdo Tolsada, señala:

"Creo que el estudio de la responsabilidad civil del profesional debe partir, como cualquiera que aborde otras de las múltiples manifestaciones del deber de reparar los daños y perjuicios, de un presupuesto irrenunciable: el tratamiento jurídico unitario del fenómeno resarcitorio.

"Por otra parte, se insiste en que hay tres clases de **responsabilidad civil**, a saber: a) la contractual, definida en el artículo 1.101 del Código civil; b) la extracontractual, regulada en los artículos 1.902 y siguientes del Código civil, y c) la responsabilidad civil delictiva o derivada del delito, originada por un acto delictivo tipificado en la Ley penal y regida por los artículos 1.902 del código civil y 19 al 22 y 101 al 111 del Código penal.

"Y es que muchas son las monografías (algunas espléndidas) dedicadas a tratar de la responsabilidad en las **profesiones jurídicas** (abogado, procurador, notario), **económico-financiera** (agentes mediadores del comercio, agentes de seguros, administradores, **contadores**)."¹⁴¹ .

En la actualidad, la responsabilidad civil del contador público se encuadra dentro de las **responsabilidades económico financieras de las profesiones independientes** por los daños y perjuicios que ocasionen al ente dictaminado derivado de su falta de probidad, provisión, honradez, negligencia, pericia y cuidado.

Respecto a la responsabilidad civil Rafael de Pina, describe que el Código Civil Federal, establece dos tipos de responsabilidad civil, una contractual y otra extracontractual.

"Responsabilidad contractual.- La responsabilidad contractual es aquella que tiene su origen en la infracción de un vínculo obligatorio preexistente, es decir, la que tiene como presupuesto la existencia de una obligación, que exige, en caso de quedar incumplida, la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento.

El contenido de la responsabilidad contractual lo señala el Código civil para el Distrito Federal al disponer que el que estuviese obligado a prestar un hecho y deja de prestarlo o no lo prestare conforme a la convenido será responsable de los daños y perjuicios (art. 2104) y que obliga a no hacer una cosa quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de controversia (art.2028).

Responsabilidad extracontractual.- La responsabilidad extracontractual no está fundada en la existencia de un vínculo jurídico entre dos personas, sino en la realización de un acto ilícito por una persona contra

¹⁴¹ **IZQUIERDO TOLSADA, Mariano, "La Responsabilidad Civil del Profesional Liberal".** Ed. Reusa, S.A., España 1991. p.p. 7 a 13.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

otra, o bien en el resultado de la gestión de negocios o en las consecuencias de un riesgo creado."¹⁴² .

Las responsabilidades civil en la que puede incurrir el auditor externo al dictaminar los estados financieros de un ente económico es de tipo contractual, toda vez que su relación con el contribuyente es derivado de un acuerdo de voluntades, en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales, donde éste se compromete a realizar su servicios en una período no mayor a siete meses después del cierre del ejercicio fiscal, situación que se pone en evidencia en el extracto de la siguiente tesis jurisprudencial:

"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 DEL CODIGO VIGENTE.

TEXTO:...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 que no son resoluciones provenientes de órganos de la Administración que encarnan la voluntad del fisco... Son simplemente manifestaciones de un auxiliar de la administración que no ésta investido de función pública alguna, que permitan al contribuyente conocer con exactitud su situación contable, con la seguridad 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...."¹⁴³ .

¹⁴² **DE PINA, Rafael.** "Derecho Civil Mexicana", Tomo III, séptima ed., Ed. Porrúa, S.A., México 1989, p.p. 232 y 233.

¹⁴³ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, CD-ROM, JULIO DE 1994.** Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 7ª; Volumen: 205-216; Parte: Sexta; Página: 183.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

El auditor celebra un acuerdo libre de voluntades en términos de los artículos 1792 y 1794 del Código Civil Federal con el contribuyente, con la finalidad de que el profesionista en el libre ejercicio de su profesión revise la situación económica y fiscal del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

La responsabilidad civil, derivado de actividades culposas es producto de una falta de probidad y previsión de los resultados que puede ocasionar su conducta, producto de la negligencia en que incurra el dictaminador.

La actividad dolosa o culposa del dictaminador puede traer aparejado daños de carácter patrimonial al ente dictaminado, susceptibles de ser reclamados por el cliente en la vía ordinaria civil.

Al cometer la actividad dolosa o culposa el dictaminador será el ente obligado del pago de los daños y perjuicios que ocasione al contribuyente dictaminado por actos intencionales, así como por la falta de previsión, probidad, provisión o negligencia al realizar su actividad.

Fundamentalmente las conductas en que puede incurrir el dictaminador al desarrollar su actividad, por la falta de sujeción a la normatividad fiscal, son las siguientes:

A) No presentar el dictamen dentro del término de los siete meses que para el efecto marca el Código Fiscal de la Federación, por conducta que puede ser dolosa o culposa.

B) Que su dictamen por culpa o intención no se ajuste a la realidad económica del contribuyente; en tal sentido, toda decisión tomada por los directivos y accionistas con base en los resultados del dictamen, hará al contar público responsable de los daños y perjuicios que ocasione por los errores que presente su opinión técnico-contable.

Ahora, es indispensable analizar lo correlativo que al respecto describa la Suprema Corte de Justicia de la Unión, respecto a la responsabilidad del

dictaminador, pero el análisis se estudiará desde la perspectiva de la responsabilidad de los profesionistas libres:

"RESPONSABILIDAD POR CULPA, NATURALEZA JURIDICA DE LA.-

TEXTO: La idea de responsabilidad no constituye una noción autónoma independiente de toda premisa: ella es complementaria de una noción previa: de la obligación, la expresión "responsabilidad", define la situación en que se encuentra el que ha faltado a su deber, o a una obligación prescrita por una norma, y se ve expuesto a consecuencias penosas. La responsabilidad no es de otra cosa que la situación jurídica que sobreviene a consecuencia de la violación de una obligación. La existencia de la responsabilidad está, condicionada, por una parte, a una obligación preexistente y, por otra, a un acontecimiento posterior, a saber, la violación o la inexecución de un deber. La obligación legal es una relación de conducta fijada por el legislador, que constringe hacer o no hacer una cosa. La obligación coloca al deudor en la necesidad jurídica de cumplir; pero esa necesidad jurídica no es algo que fatalmente imponga el cumplimiento, pues deja al obligado en la posibilidad de alterar a la obligación. La obligación del deber tiene una sanción, que no es otra cosa que la medida que toma el legislador, para asegurar el respeto a la norma, en caso de que se viole. La sanción es algo indispensable a la norma, porque un mandato desprovisto de sanción es algo vano. El que ha violado un deber jurídico, se enfrenta a una disposición legal y provoca la reacción del poder encargado de mantener el orden jurídico en la sociedad. La calidad de autor del daño, sólo sirve para designar al individuo que se ha enfrentado a la norma legal. El incumplimiento de la obligación puede resultar de dos distintas órdenes de causas: unas, dependientes directamente de la voluntad del deudor, como lo es el dolo, o indirectamente, como la culpa; y otras completamente independientemente de la voluntad del deudor, como el caso fortuito o la fuerza mayor. La buena fe en el obrar, excluye siempre el dolo, pero no excluye la imprudencia, la negligencia o la impericia. El que no obra con dolo sino con simple culpa, es un

imprudente o negligente que peca por falta de previsión. La falta jurídica existe no solamente en el caso en que el agente viola voluntariamente la norma jurídica, (falta voluntaria o dolo), sino también cuando su acto tiene como consecuencia causar un daño que no ha querido producir, si no ha obrado con la prudencia y diligencia necesaria. En la omisión de aplicar la energía necesaria para evitar un mal que no se ha querido directamente, consiste la falta involuntaria, que entonces toma el nombre de imprudencia o negligencia. La **imprudencia** consiste en un acto positivo del que normalmente puede preverse que tendrá consecuencias ilícitas. La **negligencia** consiste en que la omisión de las precauciones requeridas para evitar que la ejecución de un acto lícito produzca consecuencias ilícitas. Lo más frecuente es que vaya asociado la imprudencia y la negligencia, en la teoría de la culpa no hay falta sino cuando el acto lesivo es imputable al agente, para la responsabilidad por el daño, se requiere que el acto que lo cause, pueda ser imputado a la voluntad de su autor, y ante la dificultad de entrafñar para el ofendido, acreditar que el agente ha incurrido en falta, de acuerdo con la regla general de que la prueba incumbe al que demanda, supuesto que aquel no puede observar los elementos íntimos y morales de la falta, sino que su existencia sólo puede serle revelada por métodos indirectos, especialmente cuando se trata de negligencia, se ha aceptado en teoría la inversión de la prueba, imponiendo al demandado, autor del daño, la carga de la prueba exonerante. **No cabe duda que existen límites de la previsión, que impiden que puedan evitarse todos los daños que se originen con el libre ejercicio de la actividad humana.** Cuando la cuestión que se presenta, respecto de la responsabilidad por el daño causado, sea la de poner en claro si se está en presencia de verdadero caso fortuito o fuerza mayor o de una negligencia o imprudencia, el Juez excusará aquellas omisiones o imprudencias que le parezcan consecuencias inevitables de la imperfección humana, porque ningún hombre sabría guardarse de ellas, por más que tuvieran un alto grado de previsión y nadie responde del daño causado por sucesos que no preverse o que, aún previstos, no pueden evitarse. **No constituye culpa el error profesional que depende de la incertidumbre o imperfección del arte**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

o ciencia y no de la falta de conocimiento o negligencia de quien ejerce la profesión. Más no por ello todo daño que se causa involuntariamente, debe considerarse como el resultado de una fuerza incontrolable, ni es el azar el que define los papeles de ofensor y de víctima, sino que sea jurídico que el juzgador se base exclusivamente para absolver al demandado, en que este al fabricar su edificio, se ajustó a las exigencias del Reglamento de Construcción de la Ciudad de México, y en que la propia construcción quedó sujeta a la voluntad y autorización que el Reglamento previene, pues esto no basta para excluir la posibilidad de la culpa del constructor, ya que aquellos elementos sólo son presunciones que le favorecen, pero que deben examinarse, relacionándolas principalmente con el juicio pericial sobre las deficiencias técnicas de la construcción.

PRECEDENTE:

TOMO LXVI, Pág. 316.- Amparo Directo 5727/38. Sección 1ª.- Rink Guillermo.- 10 de octubre de 1940.- Mayoría de cuatro votos.- Disidente: Aguirre Garza.¹⁴⁴

El requisito indispensable para determinar si un dictaminador es sujeto de responsabilidad civil, producto de los daños que su actividad puede ocasionar, será determinada por los factores de la imprudencia y negligencia en su actuación; siempre y cuando su conducta sea omisa en prever el cuidado debido y necesario para evitar los daños patrimoniales en el sujeto dictaminado. Empero, existe excluyentes de responsabilidad como la fuerza mayor y el caso fortuito.

En las demás condiciones será un sujeto obligado de resarcir los daños que ocasionen con su actividad, ya sea que éstas sean ocasionadas dolosa o culposamente, cuando en el último caso sus consecuencias sean previsible y previsibles.

¹⁴⁴ PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, 4º. CD-ROM, JULIO DE 1994. Instancia:Tercera Sala; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 5º; Tomo LXVI; Página: 316.

5.5. EL DICTAMINADOR Y SU SEMEJANZA CON LA RESPONSABILIDAD DE LOS NOTARIOS.

Al analizar el contenido de la Ley del Notariado encontramos que el Notario Público será responsable por el mal desempeño de sus labores cuando este incurra en dolo o culpa.

"El largo proceso de evolución de la imputabilidad notarial ha permitido determinar la existencia de tres responsabilidades: Civil, Penal y Disciplinaria. En realidad, la doctrina, y con ello las legislaciones, han echado mano a diversas clasificaciones y subclasificaciones. Uniformada a la función específicamente notarial se han señalado cuatro responsabilidades: Civil, Penal, Administrativa y Profesional. Estas clases, a su vez, se agrupan y descomponen así: 1) Civil, pues siendo la profesional por excelencia jurídica, responsabilidad de tipo civil, ella queda subsumida dentro de este tipo civil; 2) Penal; 3) Disciplinaria; y 4) Fiscal; por ende se observa que atento al fin que consulta la responsabilidad administrativa ésta puede desvertebrarse en disciplinaria y fiscal."¹⁴⁵

A lo largo de las más de doscientas fojas que forman la presente obra jurídica, se ha observado que el dictaminador en su calidad de auxiliar de la administración fiscal, se encuentra sometido a responsabilidad fiscal-administrativa (limitación de facultades), civil y penal, fundamentalmente, por el dolo o la culpa que desarrollado en su acción. Sin embargo, la responsabilidad profesional por el mal cumplimiento de sus labores no exclusiva de su actividad, toda vez que otras actividades profesionales quedan sujetas a responsabilidad por el mal desempeño de sus funciones, tal es el caso del Notario Público.

"Responsabilidad notarial.- La ley ordena, permite, prohíbe y amenaza con castigar a los que no cumplan con lo que en la misma se dispone.

¹⁴⁵ BAÑUELOS SANCHEZ, Froylan. "Derecho Notarial". Ed. Cárdenas. México 1981, p.p.435.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Esa amenaza origina la responsabilidad que es como la sanción por la inobservancia de la norma. Como el notario tiene la confianza no sólo de los particulares, sino también del Estado, ha de responder y merecer esa confianza. Por ello, tiene más responsabilidad que la generalidad de los ciudadanos. El público está obligado a acudir al notario y por eso la ley es rigurosa con él, pues considera la falta que comete el notario, como una burla a esa confianza. A mayor poder, mayor responsabilidad; menor responsabilidad a menos poder; así se llega al ejecutor incondicional que es irresponsable ya que la responsabilidad se concentra en aquel que da la orden de obrar.

De la responsabilidad civil en que incurran los notarios conocerán los tribunales civiles, a instancia de parte legítima y en los términos de su respectiva competencia; es decir, que tiene que ser decidido por los tribunales, y el notario tiene que ser oído¹⁴⁶.

La responsabilidad del dictaminador en semejanza con la del notario se deriva de un acuerdo libre de voluntades dónde el dictaminador prestará un servicio libre bajo su propia dirección y riesgo, además de que la obligatoriedad para dictaminar no es a voluntad del ente económico, ya que esta obligación recae por disposición de ley.

¹⁴⁶ CARRAL Y DE TERESA, Luis. "Derecho Notarial y Derecho Registral", duodécima ed., Ed. Porrúa, S.A., México 1993, p.p. 127 a 131.

CAPITULO VI

EVOLUCION LEGAL DEL DICTAMEN CONTABLE EN EL DERECHO MEXICANO.

6.1. DISPOSICIÓN QUE LE DIO ORIGEN.

Siendo presidente de los Estados Unidos Mexicanos el LIC. **ADOLFO LOPEZ MATEOS**, mediante decreto presidencial del fecha 21 de abril de 1959 se creó la Dirección de Auditoría Fiscal de la Federación, como un órgano fiscalizador jerarquizado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableciéndose el DICTAMEN de estados financieros como una obligación de ciertos entes económico.

Sin embargo, dicha obligación carecía de fuerza normativa por no estar expedida por el poder legislativo; empero, las facultades fiscales delegadas a los contadores público, se traduce en un tipo especial de **FISCALIZACION INDIRECTA**; situación que sitúa al **DICTAMEN CONTABLE** en el marco de una **DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES DE TIPO CONTRACTUAL** cuyo cálculo del quantum obliga al contribuyente a cubrir al Estado el crédito fiscal no determinado con el **AUTO-ACCERTAMIENTO** en términos del artículo 73 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

"Adolfo López Mateos, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que en uso de las facultades que me confiere los artículos 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 6º, fracciones IV y XVI, y 26 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, y II de la Ley de Ingresos de la Federación para ejercicio fiscal de 1959, y

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

CONSIDERANDO que es el propósito del Gobierno Federal lograr de los causantes la observación de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos;

DECRETO

Artículo 1º. Se establece la Auditoría Fiscal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Artículo 2º. La auditoría Fiscal de la Federación estará a cargo de un contador público titulado que será auxiliado en sus labores por los funcionarios y empleados que asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público

Artículo 4º. La Auditoría Fiscal de la Federación será la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos. Estas diligencias serán de carácter general y no se limitarán a determinados impuestos. ...

Artículo 7º. Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contador público registrado, con el objeto de que éstos dictámenes, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios. En estos casos, se dará crédito a dichos dictámenes, sin necesidad de practicar auditorías fiscales, salvo la pruebas selectivas que establece el artículo siguiente.

Para los causantes con ingresos anuales menores de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que establece este artículo, pero si lo utilizan no se les practicará las auditorías fiscales, en los términos del párrafo anterior.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Artículo 8º. La Auditoría Fiscal de la Federación podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por las técnicas contable. En esas pruebas se oirá la opinión del contador público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación.

Artículo 9º. Si como resultado de las pruebas selectivas practicadas se demuestra que los estados financieros son en las declaraciones dictaminadas por el contador público registrados, existen irregularidades que se traduzcan en la evasión de ingresos fiscales, la Auditoría Fiscal Federal procederá:

- I.- A cancelar el registro del contador sólo para los efectos fiscales de este decreto.
- II.- A turnar el expediente en que consten las actuaciones realizadas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, para que resuelva si procede denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto de que ejercite la acción penal correspondientes, y para que en su caso, se constituya como coadyuvante.
- III.- A notificar al colegio de contadores públicos respectivo las anteriores determinaciones. "17 .

El reconocimiento legislativo del dictamen se presentó en la miscelánea fiscal de 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 26 de enero de 1990; en tal sentido que la obligación a dictaminar los estados financieros anteriores a 1991, ha sido declarado como inconstitucional al ser retroactiva la obligación.

"ESTADOS FINANCIEROS.

¹⁴⁷ TELLO TREJO, Benjamín Rolando. "El Dictamen en la Contaduría Pública", sexta ed.. Ed. Ecasa, México 1993, p.p. 466 a 471.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

TEXTO.- El artículo Tercero Transitorio, fracción IV, de la miscelánea fiscal de 1991, es retroactiva al obligar a dictaminar los correspondientes de 1990.

La Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 26 de Diciembre de 1990, al obligar en su artículo tercero transitorio, Fracción IV, a dictaminar los estados financieros del ejercicio de 1990 por contador público autorizado a los contribuyentes comprendidos en la fracción I del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, viola la garantía de no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna consagrada en el artículo 14 constitucional, en virtud de que los preceptos citados iniciaron su vigencia en el año de 1991, por lo que el primero de ellos obra sobre el pasado modificando la situación jurídica contenida en el amparo de la legislación en 1990 respecto de las obligaciones a cargo de los causantes por el ejercicio de 1990, dentro de la cual no se encontraba la de dictaminar sus estados financieros por ese ejercicio; y asimismo, modificando el derecho adquirido de tributar dicho ejercicio conforme al sistema establecido por las disposiciones vigentes en el mismo, sistema formado por una serie de derechos y obligaciones, dentro de la que no existía la de dictaminar estados financieros. Lo anterior no se altera por el hecho de que la declaración del ejercicio de 1990 tuviera que presentarse hasta el ejercicio de 1991, dado que esta obligación es diversa a la consistente en dictaminar los estados financieros y la primera estaba contemplada en la ley vigente en 1990 mientras que en la segunda se introduce en la ley vigente a partir de 1991 respecto del ejercicio de 1990"¹⁴⁸.

La simple presentación del dictamen no obliga a la autoridad a la aceptación del mismo, en tal sentido la autoridad puede ejercitar la **DETERMINACION-POTESTATIVA** tendiente a la verificación de la auditoria-contractual externa.

¹⁴⁸ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, PXXXVI/95. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época. Tomo II, Julio de 1995, p.24.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Las características esenciales del dictamen de contadores públicos desde su origen tenía la siguiente connotación, derivado de una relación tripartita entre la administración pública centralizada, el sujeto dictaminado y el profesionista independiente:

A) Para la Administración Pública Centralizada, representa un medio de fiscalización indirecto, traducida en una delegación de la competencia tributaria que ejerce la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacia profesionistas independientes.

Teniendo como objeto fundamental la determinación del quantum en la obligación tributaria existente entre los sujetos pasivos directos e indirectos de la relación jurídica tributaria en su relación con la Hacienda Pública.

B) El dictamen contable es a partir de la miscelánea fiscal para 1991 una obligación de los entes económicos cuya situación jurídica se encuadra con el supuesto normativo de la dictaminación, dejando por ende, el ser opcional la auditoría contractual en la verificación económica de la empresa o de la persona física con actividad empresarial.

C) Para el Contribuyente, el dictamen representa un asesoramiento externo en la verificación de su situación financiera y fiscal; empero, sus consecuencias económicas diezman sus ganancias, debido al costo monetario del dictamen; en tanto que jurídicamente, implica violaciones anticonstitucionales (ver capítulo VII de la presente obra jurídica intitulado: "LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DICTAMENES CONTABLES").

La práctica de la auditoría externa no brinda al contribuyente una seguridad jurídica estricta en el sentido de que sus estados financieros no sean sometidos a la práctica de las visitas domiciliarias, tendientes a

la comprobación y verificación del cumplimiento en las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Jurídicamente, el decreto presidencial del 21 de abril de 1959 no representaba gran obligatoriedad, ya que éste no pertenecía a una ley general, abstracta y obligatoria. Situación que en breve sera corregida por la autoridad, presentándose dicha reforma el 1° de abril de 1967, y fundamentalmente con la miscelánea fiscal para el año de 1991.

6.2. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967.

Para el año de 1967, en la República Mexicana entra en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación, regulando en su artículo 85 los requisitos esenciales del dictamen contable de estados financieros, derogándose el 1° de abril de 1967, el decreto presidencial del 21 de abril de 1959; mismo que se preve en la legislación pero no en el sentido de una obligación estricta por indicar los casos en que se deberá de dictaminar.

El precepto legal invocado, regulaba al dictamen público desde el punto de vista formal, sin embargo, materialmente es obligatorio que el dictamen se formule de acuerdo a las normas de auditoría expedida por institutos o colegios de contadores públicos.

En el año de 1972 el Código Fiscal de la Federación presenta una connotación jurídica semejante al de 1967, empero, de acuerdo con el Lic. Francisco Lerdo de Tejada, el artículo 85 de la legislación tributaria citada, presenta graves incongruencias legales, ya que el único ente de gobierno que puede sancionar a un profesionista al realizar sus actividades profesionales es la Secretaría de Educación Pública y no la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, situación que se exterioriza en las siguientes líneas:

"En caso de que el contador público no hubiere dado cumplimiento a dichas disposiciones, normas y procedimientos. la

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

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 hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registros.

La opinión o interpretación contenidas en los dictámenes, no obliga a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigencia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

La fracción I, podría pensarse, se desvía del espíritu del artículo 4º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley Reglamentaria de los Artículos 4º y 5º Constitucionales, relativos al ejercicio de las profesiones y su reglamento. Dicha fracción I, aparentemente restringe la aceptación de dictaminar en materia fiscal a los contadores públicos que no reúnan requisitos que las normas relativas (el artículo 4º Constitucional y Ley de Profesiones) aplicables al caso, no establecen.

Sin embargo, se trata simplemente de una medida administrativa, de comodidad. En efecto, el Código Fiscal de la Federación no es la norma que debe de señalar los requisitos para lograr validez de actuación a personas con título autorizado, ni puede "exigir" registro especial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y coligación obligatoria para "facilitar" el que los contadores formulen dictámenes válidos sobre los estados financieros y declaraciones fiscales. **De lo anterior, podemos afirmar que solamente la Secretaría de Educación Pública puede legalmente autorizar o prohibir a una persona determinados actos. Solamente otorga presunción de certeza a declaraciones de contadores inscritos conforme al artículo 85¹⁴⁹.**

¹⁴⁹ **LERDO DE TEJADA**, Francisco. "Código Fiscal de la Federación, Comentado y Anotado", segunda ed., Ed. Centro de Investigación Tributaria, Confederación Patronal de la República Mexicana, México 1972, p.123.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Dentro de la legislación citada ya desde esa época se exigía como elemento esencial que los dictámenes se formularan de acuerdo a los principios y normas emanadas de los institutos de contadores públicos; empero, no existía sustantivamente la obligación en ley para practicar la dictaminación, situación que fue corregida hasta el 26 de dicimembre de 1990, para el ejercicio fiscal de 1991.

6.3 EL CODIGO FISCAL DE 1981 Y REFORMAS FUNDAMENTALES EN EL DICTAMEN.

El Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal de 1982, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981; ordenamiento legal que ha presentado los siguientes cambios esenciales en lo concerniente al dictamen contable:

- A) El 1° de enero de 1983 se establecieron sanciones al contador público que incumpliera con las disposiciones legales en la dictaminación.
- B) El 29 de febrero de 1984, se publica en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento del Código Fiscal de la Federación regulando de su artículo 45 al 58, diversas disposiciones en materia fiscal respecto de la dictaminación.
- C) El 26 de diciembre de 1990 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las disposiciones fiscales del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, **ESTABLECIENDO LA OBLIGACION DE PRACTICAR EL DICTAMEN A LOS SUJETOS PASIVOS CUYA CONDUCTA CONCUERDE EstrictAMENTE CON EL PRECEPTO LEGAL DE LA DETERMINACION.**

6.4. EL DICTAMEN Y LA MISCELANEA FISCAL PARA EL AÑO DE 1996 EN LA REPÚBLICA MEXICANA.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación diversas modificaciones y adiciones al Código Fiscal de la Federación, afectando al dictamen las siguientes:

A) Se reforma los artículo 32-A, fracciones I, primer párrafo, III y IV y el actual último párrafo; 52, primer y actual último párrafo, así como la fracción I, primer párrafo; y 83 fracción X.

B) Se adicionan los artículos 32-A con cuatro párrafos finales; y el 52 con un último párrafo.

Respecto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación quedan las modificaciones y adiciones que afectan al dictamen en los siguientes términos:

"Artículo 32-A.

I.- Las que en el ejercicio inmediato hayan obteniendo ingresos acumulables superiores a \$ 7,554,000.00. que el valor de su activo determinado en términos de la Ley del impuesto al Activo sea superior a \$ 15,107,000.00 o por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidad a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

a) y b)

II...

III Las que se fusiones o escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior de liquidación hubieran obligado a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que forme parte de la administración pública estatal o municipal.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad a lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen obligados al pago del impuesto a que refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales, que no estén obligados a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código.

Los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros o los que opten por hacerlo, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrán sustituir al contado

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

designado y los que opten por dictaminar podrán renunciar a la persona del dictamen.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señalé el Reglamento de este Código.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código¹⁵⁰.

Del precepto legal citado con antelación se desprende las siguientes consideraciones que modifican al dictamen:

A) En la legislación anterior para ser obligatorio el dictamen se requería, respecto de la fracción "I" del artículo 32-A:

I.- Ingresos acumulables por \$ 5,850,000,000.00 (CINCO MIL, OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS 00/100 M.N.); o

II.- Un activo de \$ 11,700,000,000.00 (ONCE MIL, SETECIENTOS MILLONES DE PESOS); ó

III.- Que tenga por lo menos 300 empleados.

En la actualidad, derivado de los ajustes monetarios de 1993 y 1996 quedan los requisitos esenciales de la fracción "I" del artículo 32-A:

I.- Ingresos acumulables por \$ 7,554,000.00 (SIETE MILLONES, QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL PESOS); o

II.- Un activo de \$ 15,107,000.00 (QUINCE MILLONES, CIENTO SIETE MIL PESOS 00/100 M.N.); o

III.- Que tenga por lo menos 300 empleados.

¹⁵⁰ Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, segunda sección.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Aclarando para efectos didácticos, que las cantidades con antelación señaladas fueron ajustadas al Índice nacional de Precios al Consumidor vigente al 30 de noviembre de 1995, siendo éste: el 151.9640, cantidad que deberá de tomarse en cuenta para el próximo ajuste anual; en la miscelánea fiscal de 1997 el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 1996, las reformas o adiciones al Código Fiscal de la Federación en el artículo 32-A no hace especial pronunciamiento respecto al nuevo monto del ingreso o del activo de las personas obligadas al dictamen, por lo que seguira siendo el parámetro el Índice Nacional de Precios al Consumidor del 30 de noviembre de 1995.

B) De la fracción III del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en la escisión o fusión sólo la empresa que subsista o surjan tendrá la obligación de la dictaminación, en el periodo de su verificación y en el siguiente, reduciéndose por ende a sólo dos años la obligación de la auditoría externa.

En tanto que en las empresas en liquidación continuará la obligación de la dictaminación cuando aquellas personas morales hayan tenido esa obligación antes de la publicación del 15 de diciembre de 1995.

C) De la fracción IV del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se detalla que las entidades públicas descentralizadas y paraestatales derivadas del artículo 90 de la Constitución y reguladas en la Ley Federal de Entidades Paraestatales¹⁵¹, así como de los organismos que forman parte de la administración pública estatal y municipal.

D) En el segundo párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación se establece una nueva obligación del dictamen, cuando las

¹⁵¹ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 14 de mayo de 1986. Modificada por decreto publicado el 24 de julio de 1992.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

entidades económicas entren en suspensión, existiendo ésta obligación formal sólo durante el período en que se verifique la suspensión, en tanto que deberán de seguir practicando la dictaminación cuando exista la obligación en los términos de la Ley del Impuesto al Activo.

E) Por su parte, respecto al tercero y cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se hace optativo a los contribuyentes no sujetos a la dictaminación a presentar el estudio fiscal de sus estados financieros, pudiendo revocar su aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cualquier momento antes de la dictaminación; en tanto que los sujetos a la auditoría podrán sustituir al profesionista en los términos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se desprende las siguientes reformas y adiciones al dictamen:

"Artículo 52. Se presumirá cierto, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes, sobre las operaciones de enajenación de acciones que realice, o bien en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, y en cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público, y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como en las declaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

II y III.-

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría o el alcance de los mismos no sea suficiente para detectar irregularidades cometidas por el contribuyente por concepto de omisión de ingresos, operaciones amparadas con facturas apócrifas, deducciones indebidas u otras irregularidades de tipo fiscal, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador público hubiere 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 de profesionistas y, en su caso, a la Federación de Colegios de Profesionistas, a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberá registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento este Código¹⁵².

De las modificaciones y adiciones al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que antecede, es de relevancia resaltar que el dictamen conserva su valor probatorio de indicio legal IURIS TANTUM, en tanto que se aumenta la actividad probatoria del dictaminador a los rubros de la enajenación de acciones y en el rubro de la devolución de saldos a favor que tenga derecho el contribuyente.

Por su parte, el último párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de Federación se adiciona en detallar los supuestos jurídicos en que procede la

¹⁵² Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, segunda sección.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

amonestación, suspensión o cancelación de la autorización para emitir el dictamen del contador público, en los siguientes términos:

Amonestación o suspensión.

I.- No cumpla con las disposiciones fiscales de este artículo.

II.-No formule el dictamen habiendo suscrito el aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- No aplique los procedimientos de auditoría o no sean suficientes para detectar fraudes en las declaraciones y cuentas fiscales del contribuyente.

La amonestación o suspensión deberá de ajustarse a los supuestos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, se reduce el término de la suspensión de tres años a dos, susceptible de ser invocada mediante el principio de retroactividad de la ley establecida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se destaca desde este instante, que la legislación fiscal en virtud de un defecto normativo da fuerza jurídica a las normas de auditoría, toda vez que su inobservancia es causa de suspensión, amonestación y en su caso la cancelación.

Cancelación.

I.- Por la reincidencia.

II.- La comisión de un delito de carácter fiscal.

Por otra parte, la fracción X del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación presenta las siguientes adiciones:

"Artículo 83.-

X.- No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código,

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

o no presente dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales"¹⁵³ .

Se impone como nueva causa de infracción la no presentación del dictamen dentro de los términos establecidos por normatividad fiscal; sin embargo, el artículo 83 fracción X, es violatoria de las garantías individuales al señala: "*no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales*", toda vez que el término legal a que se hace elocuencia no se encuentra dictado en una Ley, sino en el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éste precepto es susceptible de ser atacado vía el Juicio de Amparo.

Por su parte quedan en igualdad de término los artículo 30; 42, fracción IV; 47, fracción I; 64 (para estados financieros dictaminados anteriores a 1995, pero susceptibles de ser fiscalizados en términos de los artículos 42 y 67 del ordenamiento legal invocado); 73, fracción III; 77, fracción II, 84, fracción IX, en los siguientes términos:

A) El artículo 30, cuarto párrafo; regula la posibilidad de presentar con el dictamen en microfilmes, los documentos relativos a los estados financieros de los contribuyentes y los anexos legales del dictamen.

B) El artículo 42, fracción IV; prevé la facultad fiscalizadora de la hacienda pública de revisar los dictámenes públicos emitidos por un contador público autorizado.

C) El artículo 47, fracción I; prevé como causa de concluirse anticipadamente las visitas domiciliarias, la presentación del aviso para dictaminar los estados financieros del ejercicio revisado, en los términos que indica el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

¹⁵³ Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, segunda sección.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

D) El artículo 73, fracción III; regula los supuestos de la infracción para el contribuyente, si éste no modifica dentro del término de tres meses sus declaraciones fiscales hechas notar por el auditor en el dictamen.

E) El artículo 77, fracción II; regula la disminución al 25 % de las multas en que puede incurrir el contribuyente, cuando la omisión sea descubierta a través del dictamen contable, excepto cuando exista los agravantes descritos por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

F) El artículo 84, fracción IX; regula las sanciones por violar la normatividad descrita en el artículo 83 fracción X del Código Fiscal de la Federación.

Hasta aquí las últimas reformas al Código Fiscal de la Federación en la materia de la dictaminación; sin embargo, éste capítulo deberá de modificarse cada ejercicio fiscal.

6.5. EL DICTAMEN Y LA MISCELANEA FISCAL PARA EL AÑO DE 1997 EN LA REPÚBLICA MEXICANA.

El 27 de diciembre de 1996 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales para el ejercicio de 1997, entre ellas se establece diversos cambios al Código Fiscal de la Federación, siendo de relevancia para el presente ensayo jurídico las reformas sufridas en los artículos 32-A, actual tercer párrafo, 52, fracción II, 73 fracción III, y 84 fracción IX; por su parte se adicionan los artículos 32-A con un segundo párrafo pasando los actuales segundo a sexto párrafo, a ser tercero a séptimo párrafo; situación jurídica que versa textualmente en los siguientes términos:

"Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre cumplimiento

de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o base fija, cuando se ubiquen en cualquiera de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. ...

Las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público"¹⁵⁴ .

Las adiciones y reformas al artículo 32-A del Código Tributario Federal, tiende a regular a los residentes en el extranjero con **establecimiento permanente**¹⁵⁵ o **base fija**¹⁵⁶ en el país, en términos de los artículos 1° fracción II y 2° primero y segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la renta.

Las reformas y adiciones en comento tienden a ajustar la dictaminación a la nueva realidad económica internacional en la que se encuentra

¹⁵⁴ Reformas y adiciones al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, publicación del Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 1996; aplicables a la miscelánea fiscal de 1997.

¹⁵⁵ El artículo 2° párrafo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos define el concepto de **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**, mismo que implica: "Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocio en que se desarrolle parcial o totalmente actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente , entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales".

¹⁵⁶ El artículo 2° párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos define el concepto de **BASE FINA**, mismo que implica: "Tendrá el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presenta servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presente servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes".

inmerso nuestro país, por ende, el objetivo se encamina a evitar la elusión fiscal y la exención en la dictaminación de la que pudieran argumentar los residentes en el extranjero.

Por otra parte, se reforma el artículo 52 fracción II del Código Fiscal de la Federación, que al texto versa:

"II.- Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos"¹⁵⁷.

Del artículo 52 reformado, se desprende la importancia en la utilización de las normas de auditoría para verificar técnicamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyente; pero dicha obligación en la utilización de las normas de auditoría se hace obligatoria como requisito esencial para solicita la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado.

Por último, cabe indicar que las adiciones sufridas en el artículo 73 fracción II del precepto legal indicado, establecía la obligación para que el contribuyente dictaminado durante los ejercicios fiscales de 1995 y 1996 debería de corregir su situación fiscal en el término de tres meses a partir de la fecha de la presentación del dictamen; empero, a partir de 1997, el término se reduce al plazo de 15 días, por lo que una vez presentado el dictamen, el contribuyente deberá de corregir su situación fiscal, ya que su omisión será motivo para aplicar una infracción de naturaleza fiscal.

¹⁵⁷ Reformas y adiciones al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, publicación del Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 1996; aplicables a la miscelánea fiscal de 1997.

6.5.1. EL DICTAMEN CONTABLE EN EL MARCO DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO.

En el Plan Nacional de Desarrollo de 1995 al año 2000 del gobierno federal de México, se plantea la necesidad de modernizar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, tendiente a otorgar mayores ingresos y facultades a las entidades federativas que hayan firmado los Convenios de Coordinación Fiscal y por ende, celebrado los Convenios de Colaboración Administrativa.

"Que en el marco del pacto federal, entendido éste como una relación política, económica y social que implica la corresponsabilidad de todas las entidades, el Plan Nacional de Desarrollo identifica al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como un instrumento clave del federalismo, dinámico y perfectible, a través de una transformación y actualización permanente, basada en la realidad, mediante un proceso de examen, evaluación y modificación tanto en materia legislativa como en administrativa. ...

Que lo anterior significa también, que las entidades federativas y sus Municipios no son meros receptores de ingresos provenientes de participaciones, sino que son parte actuante de la administración tributaria nacional, pues de ellas depende también en forma esencial la mayoría de los sistemas de administración de los conceptos denominados ingresos coordinados, siendo algunos tan importantes como el impuesto al valor agregado.

Que la firma de un convenio que además de continuar con las facultades delegadas a los Estados, éstas se amplíen, obedece a la necesidad de instrumentar y darle aplicación al contenido del Plan Nacional de Desarrollo 1995-200 en el que se establece que debe mejorar la colaboración administrativa entre la Federación y los gobiernos locales en materia fiscal. En particular, debe aprovecharse las ventajas comparativas de cada nivel de gobierno para realizar las tareas de fiscalización y deben introducirse incentivos que premien a los gobiernos

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

locales cuando contribuyan a lograr un cumplimiento amplio y correcto de las obligaciones fiscales.

Que por lo anteriormente expuesto, se hace necesario la concertación de un nuevo convenio de colaboración administrativa entre la Federación y el Estado en el que se incluyan nuevas facultades y responsabilidades como son las correspondientes a la realización de actos de comprobación en materia del impuesto al valor agregado sin la presencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bajo un programa coordinado, que se denomina "fiscalización concurrente".

Que igualmente el Estado, podrá realizar actos de comprobación del impuesto sobre la renta e impuesto al activo, simultáneamente con la revisión al impuesto al valor agregado, con las excepciones que en el propio convenio se establecen. ...

Que como consecuencia de dicha delegación en materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta, al activo, al activo y especial sobre producción y servicios, el Estado llevara a cabo todo los actos de determinación del impuesto omitido y sus accesorios, incluso a través del procedimientos administrativo de ejecución, exigencia y seguimiento de la garantía del interés fiscal y asimismo, resolverá sobre los recursos administrativos, en los términos del Código Fiscal de la Federación cuando estos se interpongan en contra de las resoluciones dictadas por el Estado y que tratándose de la intervención en juicio, el Gobierno Federal ha considerado conveniente que el Estado asuma la defensa de las resoluciones que el mismo haya emitido en el ejercicio de sus funciones, independientemente de la intervención que a la Secretaría corresponde."¹⁵⁸

¹⁵⁸ **NUEVO CONVENIO DE COLABORACION ADMINISTRATIVA**, que entra en vigor en 1997, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de noviembre de 1996. p.p. 1 a 3.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En este sentido, se otorga la facultad a los Estados firmantes, para ejercitar actos de fiscalización en el ámbito contribuciones federales; su importancia en el ámbito de la Auditoría externa se presenta mediante la nueva facultad de los Estados para revisar los dictámenes contables susceptibles de ser fiscalizados en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación por el Estado.

En el caso concreto, se cita el CONVENIO de colaboración administrativa en materia fiscal federal que celebra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos; documento que fina la base de la fiscalización estatal en el ámbito federal, situación jurídica establecida debidamente en su SECCION II, cláusula séptima, que al texto versa:

"SEPTIMA.- Respecto del impuesto al valor agregado en el ejercicio de las facultades de comprobación, el Estado tendrá las atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal o establecimiento de los contribuyentes, de los responsables solidarios y de los terceros relacionados con ellos; así como en las oficinas de las autoridades competentes. Estas mismas facultades las podrá ejercer el Estado respecto del impuesto sobre la renta, impuesto al activo e impuesto especial sobre producción y servicios, simultáneamente con la revisión del impuesto al valor agregado."¹⁵⁹

La entidad federativa tendrá las facultades para verificar e indagar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes respecto de los impuesto detallados en la nota textual que antecede, sin embargo, al realizar sus actos de fiscalización deberá de cumplir los lineamientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, según lo estipulado en la cláusula octava del convenio de colaboración administrativa, mismo que indica:

¹⁵⁹ CLAUSULA SEPTIMA DEL NUEVO CONVENIO DE COLABORACION ADMINISTRATIVA, que entra en vigor en 1997, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de noviembre de 1996. p.p. 7°.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"OCTAVA.- En materia de fiscalización del impuesto al valor agregado, del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y del impuesto especial sobre producción y servicios, el Estado tendrá las siguientes obligaciones:

III.- Llevar a cabo los actos de fiscalización en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones federales aplicables"¹⁶⁰.

La finalidad del CONVENIO es el reparto de incentivos económicos para el estado producto de fundamentalmente en la recaudación de accesorios de contribuciones, independientemente de sus ingresos derivados del Convenio de Coordinación Fiscal; cantidades que beneficiaran directamente a las Hacienda locales signantes.

"Con lo que respecta a incentivos económicos a recibir por el Estado y sus municipios, además de los conceptos por los que hasta la fecha a percibido, se incluyen expresamente los correspondientes a: los impuesto sobre la renta y al activo; en el impuesto al valor agregado: **100% de las multas impuestas por falta de dictamen fiscal**; 100% de la multas impuestas por la omisión de obligaciones del contribuyente; en el impuesto especial sobre producción y servicios; 100% del monto efectivamente pagado de los créditos determinados y sus correspondientes accesorios. Asimismo, el incremento del 21% a 50% por las actividades de vigilancia del cumplimiento de obligaciones fiscales y del 65% al 80%, tratándose de gastos de ejecución en esta materia."¹⁶¹.

¹⁶⁰ **CLAUSULA OCTAVA DEL NUEVO CONVENIO DE COLABORACION ADMINISTRATIVA**, que entra en vigor en 1997, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de noviembre de 1996. p.p. 9°.

¹⁶¹ **NUEVO CONVENIO DE COLABORACION ADMINISTRATIVA**, que entra en vigor en 1997, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de noviembre de 1996. p.p. 3.

El texto que antecede es impreciso, a pesar de relacionarlo estrictamente con el conjunto del CONVENIO; empero, en relación al dictamen contable, toda vez que el mismo trata de un análisis integral del estado financiero y fiscal de un ente económico, donde uno de los elementos de análisis es el Impuesto al Valor Agregado, por lo que se considera que la multa aplicable por la no dictaminación o bien, por no ajustar el estado fiscal al análisis efectuado por el auditor, otorga facultades al Estado para adjudicarse las multas derivadas de dichos actos y que sean detectadas por la entidad federativa, en un monto del 100% de su cantidad.

CAPITULO VII

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DICTAMENES CONTABLES

7.1. EL DICTAMEN Y EL ARTICULO 9º DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra dentro de su parte dogmática, la garantía individual de la libertad de asociación y reunión; estipulando su artículo 9º al texto, lo siguiente:

"No se podrá coartarse el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República mexicana podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país."¹⁶² .

De la simple lectura se desprende que en el territorio nacional, a ninguna persona se le limitará su derecho a elegir libremente su participación o no en algún tipo de asociación o reunión siempre que sea lícita, toda vez que ésta es una garantía individual y un derecho público subjetivo del ser humano; aclarando que sólo los mexicanos podrán ejercitar ese derecho en actos políticos; libertad que ha sido analizada por diversos juristas, entre ellos resaltamos al Lic. Jesús Orozco Enriquez, quien comenta al respecto:

"El artículo que se comenta consagra a nivel constitucional tanto la libertad de asociación como la de reunión. Por libertad de asociación se entiende el derecho de toda persona a asociarse libremente con otras para la consecución de ciertos fines, la realización de determinadas actividades o la protección de sus intereses comunes; por su parte, la

¹⁶² Ver artículo 9º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

libertad de reunión alude al derecho o facultad del individuo para reunirse o congregarse con sus semejantes con cualquier objeto lícito y de manera pacífica.

Conviene advertir que, a diferencia de la libertad de asociación, el ejercicio de la libertad de reunión no se crea una entidad jurídica propia con sustantividad y personalidad diversa e independiente de la de cada uno de sus componentes; además, una reunión, contrariamente a lo que ocurre con una asociación, es transitoria, esto es, su existencia está condicionada a la realización del fin concreto y determinado que le motivó, por lo que, una vez logrado éste, tal acto deja de existir.

El derecho de libre asociación, al igual que muchos otros derechos humanos, deriva de la necesidad social de solidaridad y asistencia mutua. De ahí que el ejercicio del derecho de asociación se traduzca en la constitución de asociaciones de todo tipo que, con personalidad jurídica propia y a una cierta continuidad y permanencia, habrá de servir a los logros de los fines, a la realización de las actividades y a la defensa de los intereses coincidentes de los miembros de la misma.

Así surgen agrupaciones y partidos políticos, sindicatos obreros, asociaciones y colegios de profesionales, sociedades civiles y mercantiles, fundaciones culturales, de beneficencia y de ayuda mutua, comités de lucha y de defensa, centros y clubs deportivos, etcétera. De la incidencia de los múltiples tipos de expresión del derecho de asociación en la vida política, económica, social y cultural del país, puede colegirse la importancia que reviste este derecho fundamental, el cual se encuentra consagrado además en el artículo 35, fracción III, de nuestra Constitución en vigor.

Igualmente, el derecho de reunión establecido por la Constitución no tiene un carácter absoluto, sino que su ejercicio debe ser llevado a cabo pacíficamente, esto es, exento de violencia, a la vez que debe tener un objeto lícito es decir, su finalidad no puede estar en pugna contra las buenas costumbres y las normas del orden público. En tanto que los individuos ejerzan su derecho de reunión bajo esta condición, el Estado tendrá la obligación de abstenerse de coartar tal derecho.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Lo mismo que los demás derechos públicos subjetivos, el de libre reunión se concede, por igual a todos los seres humanos; pero cuando su finalidad sea de carácter político, solamente los ciudadanos gozan de ese derecho."¹⁶³

La interpretación correcta al artículo 9° de la Carta Magna como lo describe Jesús Orozco Enriquez en las líneas que anteceden, debe de entenderse como una libertad del ciudadano para agruparse o unirse mediante la libre expresión de su acuerdo de voluntades, siempre y cuando sea lícito y de manera pacífica.

La asociación constituye una persona jurídica diversa a la persona física o moral que le integran, en tanto, la reunión es un acuerdo transitorio de personas sin que se forme personalidad jurídica.

En este sentido, los colegios e institutos de contadores públicos vendrán a formar asociaciones cuya personalidad jurídica es diferente a la poseída por las personas físicas que le integran.

La libertad de asociación ha sido materia de diversas violaciones a lo largo de la existencia de este principio constitucional; afectando tanto a personas físicas como a personas jurídicas colectivas, como es el caso de las Cámaras de Comercio e Industria, hecho que puede constatarse en la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia, que a continuación se detalla:

"CAMARA DE COMERCIO E INDUSTRIA, AFILIACION OBLIGATORIA, EL ARTICULO 5° DE LA LEY DE LA MATERIA VIOLA LA LIBERTAD DE ASOCIACION ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 9° CONSTITUCIONAL.

TEXTO: La libertad de asociación consagrada por el artículo 9°. constitucional es el derecho de que gozan los particulares, tanto personas físicas como personas jurídico-colectivas, para crear un nuevo ente que

¹⁶³ **CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**, art. 9°. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1985. p.p. 27 a 29.

tendrá personalidad propia y distinta a la de sus asociados. Tal derecho es violado por el artículo 5° de la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria, al imponer a los comerciantes e industriales cuyo capital manifestado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea de dos mil quinientos pesos en adelante, la obligación de inscribirse en la cámara correspondiente en el caso del mes siguiente a la iniciación de sus actividades o dentro del mes de enero de cada año, advertidos de que, de no hacerlo, se les sancionará con una multa que en caso de reincidencia será duplicada y que no les libera del cumplimiento de esa obligación. Ahora bien, si la libertad de asociación establecida por el artículo 9° de la Constitución es un derecho de los gobernados, la esfera de protección derivada de la garantía constitucional de que se trata puede operar en tres posibles direcciones: 1) derecho de asociarse formando una organización o incorporándose a una ya existente; 2) derecho a permanecer en la asociación o a renunciar a ella; 3) derecho de no asociarse. Correlativamente, la autoridad no podrá prohibir que el particular se asocie: no podrá restringir su derecho a permanecer en la asociación o a renunciar a ella, ni tampoco, podrá obligarlo a asociarse. Consecuentemente, el artículo 5° de la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria al imponer la obligación a los comerciantes e industriales de afiliarse a la cámara correspondiente, viola la libertad de asociación establecida por el artículo 9° constitucional.

PRECEDENTE:

Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretaria: Sergio Pallares y Lara. Aprobado: con el número CII/92, la tesis que antecede: y determinó que la votación es idónea para incorporar tesis de jurisprudencia."¹⁶⁴

164 PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4° CD-ROM. JULIO DE 1994. Instancia: Pleno; Fuente: Gaceta del Seminario Judicial de la Federación; Época: 8°; Número: 60. Diciembre de 1992; Tesis: P. CII/92; Página: 29.

La libertad de asociación y reunión es una libertad discrecional que se transmite a todas las áreas de la vida social del ser humano, así como de las personas jurídicas, siendo por ende una libertad que se transforma a su vez en una libertad laboral y de organización para el trabajo.

"LIBERTAD DE ASOCIACION (SINDICATO).

TEXTO: Si en virtud del convenio celebrado entre una empresa y el sindicato que en ella es titular del contrato colectivo de trabajo, aquélla admitió a unos trabajadores que no ingresan a dicha unión sindical, no se puede obligar a tales trabajadores a pertenecer a ella, si no es voluntad hacerlo, y si obstante por adherirse a un nuevo sindicato que se forme, tendrían facultades para obrar de esta manera sin que la empresa, el sindicato o alguna otra persona, pudiesen impedirlo; porque esto equivaldría a coartar un derecho que la ley concede a los trabajadores y que deriva del principio de asociación consagrado en nuestra constitución.

PRECEDENTE:

Amparo directo 4670/54. Sindicato Unico de Trabajadores de la Industria de Aguas y Similares de la Ciudad de Puebla. 8 de enero de 1958, 5 votos. Ponente: Arturo Martínez Adame.¹⁶⁵

De las tesis transcritas con anterioridad, así como del mismo texto legal se infiere en conjunto con el artículo 5º de la Constitución, que a ningún ser humano deberá de limitarse su libertad para desarrollar su actividad profesional, ya que esto es violatorio de la garantía individual insertada en la libertad de asociación. Situación que analizada estrictamente en correlación con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, pone en franca **ANTICONSTITUCIONALIDAD** el contenido legal del precepto indicado, toda vez que la norma descrita establece como obligación esencial del dictaminación fiscal, el pertenecer a un colegio o instituto de contadores, como requisito indispensable para obtener la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¹⁶⁵ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4º CD-ROM, JULIO DE 1994. Instancia: Cuarta Sala; Fuente: Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 6ª; Volumen: VII; Página: 99.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Violando por ende dicho precepto, tanto la libertad de asociación y reunión consagrada en el artículo 9° de la Constitución, así como la libertad de trabajo establecida en el artículo 5° de nuestra Carta Magna; ya que ninguna persona está obligada a pertenecer o no a algún tipo de asociación o reunión como requisito esencial para desarrollar su actividad profesional.

Transgresión jurídica que a su vez lesiona los derechos individuales consagrados en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el principio de igualdad jurídica establecido en el precepto invocado, no puede violarse ni suspenderse sino sólo en los casos y en las condiciones que la misma Carta Magna establece.

Lesionando en este contexto a su vez, los derechos consagrados en los principio de seguridad jurídica establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución, ya que los contadores públicos no pertenecientes a un instituto o colegio de contadores, están siendo materialmente privados de su derecho a la libre asociación y libertad de trabajo como garantías individuales, sin que medie un juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla los requisitos esenciales de las leyes adjetivas y sustantivas previamente promulgadas para que sean materialmente privados del libre desarrollo de su profesión.

7.2. EL DICTAMEN, EN LA SEGURIDAD JURIDICA DEL AUDITOR.

La creación de las leyes obligatorias, generales y abstractas es facultad exclusiva del Poder Legislativo, siendo por ende, la única forma de crear derechos y obligaciones a los ciudadanos.

En este contexto, el artículo 52 fracción II del Código Fiscal de la Federación, coloca en un estado de inseguridad jurídica a los auditores, en virtud de que el precepto legal invocado otorga a los principios y normas de auditoría obligatoriedad, toda vez que constriñe al profesionista a ajustar su actividad a las normas de su profesión; la vulnerabilidad a la ley mexicana se presenta cuando al no

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

aplicarse las normas contables, es la causa suficiente para producir la amonestación o suspensión al auditor.

Se considera por ende, que éstas normas y principios contables por el sólo hecho de existir y emanar de un ente no gubernamental, no violan ni lesionan las garantías individuales del gobernado; empero, cuando su obligatoriedad emana de un defecto normativo presente en el artículo 52 de Código Fiscal de la Federación, se genera un fenómeno jurídico donde se otorga obligatoriedad a las normas contables.

En este sentido, las normas de auditoría pese a no emanar del Poder Legislativo sujeta al profesionista a tenerlas presentes como obligatorias, en tanto que debe de ser respetada para los fines del desarrollo de su actividad. Empero, cabe destacar, que las obligaciones sólo pueden ser producto de regulación expresa del Estado, creada mediante el proceso legislativo.

En este contexto, los organismos no gubernamentales tienen pleno derecho para crear su regulación interna, sin que ello implique una obligación de la autoridad para emitir una resolución con base en las normas gremiales; máxime que en materia de responsabilidades, la autoridad deberá de atender a la intencionalidad, culpabilidad, imprudencia o negligencia con la que se condujo el infractor, faltando por ende, a sus obligaciones de previsión, provisión y probidad en la conducta del sujeto activo, tendiente a no lesionar un bien jurídicamente tutelado.

La actual regulación jurídica del dictamen, a causa de los defectos normativos que con antelación se han invocado respecto del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, dan la pauta, para comprender la importancia de codificar jurídicamente a las normas de auditoría y a los principios contables, toda vez que si bien son tomados como obligatorios por el Código tributario federal; por lo menos debiera de existir constancia expresa de cuales son dichas normas y principios, tendiente a no dejar en un estado de inseguridad jurídica al profesionista, en virtud del derecho que tienen los organismo no gubernamentales para cambiarlos.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En tales supuestos normativos, es importante resaltar el artículo 84 del Reglamento a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, que al texto versa:

"El registro de las operaciones y la preparación de la información financiera en las entidades deberá de llevarse a cabo de acuerdo con los **principios de contabilidad gubernamental, generales y específicos**, así como con las normas e instructivos que dicte la Secretaría"¹⁶⁶

Como puede observarse el Reglamento invocado regula un tipo especial de principios contables, referidos al área gubernamental; sin embargo, se establece en el artículo 86 la regulación jurídica de los PRINCIPIOS DE REALIZACION y PERIODO CONTABLE¹⁶⁷, que indica:

"Artículo 86.- La contabilidad deberá llevarse con base acumulativa, entendiéndose por esto el registro de las operaciones devengadas; es decir, que la contabilización de las transacciones, se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de la de su pago"¹⁶⁸.

En el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se encuentran también tácitamente algunos principios de contabilidad como lo es la identificación de operaciones, regulado en su artículo 26, fracción segunda, mismo que coincide con el principio de REALIZACION; empero, tendiente a dar certeza jurídica a los principios de contabilidad en virtud de la obligación para aplicarlos, se hace indispensable su codificación, tendiente a dejar al profesionista de un estado de inseguridad jurídica por su falta de regulación.

¹⁶⁶ Ver artículo 84 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 1981.

¹⁶⁷ Ver capítulo I de la presente obra jurídica, en el punto: 1.3.1., intitulado "CONTENIDO INDISPENSABLE DEL DICTAMEN", analizando específicamente el inciso "D)", denominado: "LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS".

¹⁶⁸ Ver artículo 84 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

7.3. EL DICTAMEN Y LA DELEGACION DE FACULTADES EN TERMINOS DE LOS ARTICULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Establece el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que la Administración Pública será centralizada, y paraestatal, formando parte de la Administración Centralizada las Secretarías de Estado; quedando facultada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con el artículo 32 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal para recaudar, administrar y aplicar los créditos fiscales.

El Estado ejercita sus atribuciones tributaria a través del ente legalmente facultado constitucionalmente para ello, órgano a quien se le encarga la determinación potestativa de las contribuciones omitidas por los sujetos pasivos; en este sentido sólo será órgano competente para realizar actos de molestia tributarios de acuerdo al artículo 16 de la Constitución aquél que se encuentre legitimado para ello según lo describe a su vez la Ley Reglamentaria del artículo 90 de la Constitución.

Es facultad del Estado practicar a través de sus órganos la fiscalización tendiente a la comprobación y verificación del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes; sin embargo, de conformidad con el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Estado tiene el derecho de **DELEGAR SUS FACULTADES** dentro de una jerarquía orgánica competente, tendiente a brindar un mejor cumplimiento de sus funciones, con la finalidad de que un funcionario distinto del titular de la dirección indagatoria, en materia fiscal, tenga facultades para revisar los estados financieros de los contribuyentes; al tenor de la siguiente tesis del Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito:

"ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES, NECESIDAD DE LA EXISTENCIA DEL, CUANDO UN FUNCIONARIO DISTINTO DEL TITULAR DE LA DIRECCION DE REVISION

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

DE DICTAMENES, REQUIERE DOCUMENTACION RELATIVA A LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTE.

TEXTO: El último párrafo del artículo 61 del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala que la dirección de revisión de dictámenes estará a cargo de un director, auxiliado por el subdirector y por los jefes y subjefes de los departamentos A, B, C, D, E, y F, de lo anterior resulta falso que el citado último párrafo faculte a funcionarios distintos al titular, ejecutar las funciones que dicho dispositivo legal establece a lo largo de sus nueve fracciones en favor de la citada dirección, pues si la misma está a cargo de un director y los demás funcionarios sólo son sus auxiliares, por lógica las facultades de tal dependencia gubernativa competen originariamente a su titular y si otro funcionario diverso las lleva a cabo, forzosamente requiere para ello de un acuerdo delegatorio de facultades expedidas por autoridad competente debidamente publicado tal como el emitido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, el 15 de enero de 1981 y publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 del mismo mes y año citado, en el que se establecen en forma expresa las facultades o competencias delegadas al subdirector, jefes y subjefes de departamento, por tanto, si algún funcionario distinto al titular, requiere al contribuyente diversa documentación relativa a sus estados financieros y omite citar el acuerdo delegatorio de facultades mencionando en su apoyo, es claro y evidente que tal actuación violó en su perjuicio la garantía de legalidad, al no proporcionársele elementos suficientes para conocer si la autoridad que emitió el acto tiene dentro de sus facultades la que está ejerciendo en el caso específico.

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
PRECEDENTE:**

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Amparo directo 984/89. C.C. y G.S. A 13 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz."169 .

En materia fiscal las facultades fiscalizadoras son competencia del Director de la Auditoría Fiscal de la Federación, en ésta perspectiva, las facultades de tal dependencia gubernativa competen originariamente a su titular y si otro funcionario diverso las lleva a cabo, forzosamente requiere para ello de **UN ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES**, mismo que surtirá sus efectos legales cuando el acuerdo esté legalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación.

El acuerdo delegatorio debidamente publicado en el Diario Oficial de la Federación establece en forma expresa las facultades o competencias delegadas a los auxiliares del directo, es decir, el subdirector, jefes y subjefes de departamento, por tanto, si algún funcionario distinto al titular, requiere al contribuyente la exhibición de documentación relativa a sus estados financieros o la realización de otro acto fiscalizador **OMITIENDO CITAR EL ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES** expedido a su favor, o bien careciendo del mismo, es evidente que la indagación es violatorio de la garantía de legalidad, al no proporcionar elementos suficientes al contribuyente para conocer si la autoridad que emitió el acto tiene dentro de sus facultades la que está ejerciendo en el caso específico.

La fiscalización es una facultad que estratégicamente debe de ser desarrollada por el Estado y no por autorización hecha hacia personas fiscal o morales independientes para que practiquen y ejerciten parte de las facultades exclusiva del Estado; facultades que son esenciales para la hacienda pública en el área de la administración de los ingresos tributarios y especialmente en el cálculo del quantum de contribuciones omitidas por los contribuyentes.

169 **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION**, 4° CD-ROM, JULIO DE 1994. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Tomo: IV, Segunda Parte-1; Página 47.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

La determinación de las contribuciones es materia exclusiva del Estado en el ámbito del accertamento potestativo, o bien en la determinación mixta donde participa el fisco; ya que una determinación realizada por un ente carente de fe pública es violatorio de la seguridad jurídica del contribuyente, máxime cuando la determinación se basa sobre el método del muestreo.

En la determinación contractual practicada por el auditor; el cálculo del quantum derivado de la relación jurídica tributaria, obliga al contribuyente dictaminado en términos de los artículos 73 fracción III y 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación a cumplir la cantidad fijada en el dictamen contable.

La determinación en este sentido se transforma en una obligación de pago al fisco; transformándose a su vez en un derecho del contribuyente para impugnar el dictamen del contador independiente, pero ello no deja de ser violatorio de las garantías individuales del gobernado, ya que la dictaminación no libera al contribuyente de las facultades de fiscalización descritas en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, por ende, el dictamen al ser violatorio de las garantías individuales, deja al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica ya que la revisión del dictamen es un derecho discrecional del Estado.

Situación jurídica que se confirma, en virtud de la esencia del Estado, cuya finalidad en materia fiscal es el control de los contribuyentes mediante la fiscalización como medio de investigación e indagación de las obligaciones fiscales de los entes económicos que se coloquen en el especial hecho generador del crédito fiscal; actividad que sólo es facultad exclusiva del Estado, **SIN QUE ELLO IMPLIQUE UNA DELEGACION EN LA DETERMINACION HACIA ENTES INDEPENDIENTES**, en virtud que la delegación de facultades fiscales sólo es constitucionalmente factibles a órganos y personas jerárquicamente subordinados a la autoridad competente para efectuar la fiscalización.

Por ende, la obligación emanada del dictamen, es violatoria de las garantías individuales del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, toda vez que la determinación practicada por el profesionista independiente puede afectar el patrimonio del contribuyente violando en su perjuicio el artículo 16 de la

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Constitución a pesar de que el contador público éste autorizado para ese fin ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para tal efecto se transcribe textualmente el precepto legal invocado:

"Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino es por mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."¹⁷⁰

Los actos de molestia sólo podrán derivarse de una autoridad que funde y motive su acción, en tanto que la dictaminación a pesar de ser una obligación formalmente tributaria y derivada a una relación de carácter contractual, es un acto de molestia, que de no practicarse hace presumir al contribuyente como posible evasor y defraudador de contribuciones.

La determinación realizada por auditor independiente es ANTICONSTITUCIONAL, toda vez que sin ser autoridad (a pesar de requerirse una autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) obliga al contribuyente a la liquidación del quantum realizada por el profesionista independiente; violando en perjuicio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que la dictaminación sin emanar directamente de una autoridad genera una obligación en el ámbito del derecho administrativo para el contribuyente, susceptible de afectar su esfera jurídica y su patrimonio.

A pesar, de que el contribuyente no esté de acuerdo con el dictamen emitido por el auditor externo existe la obligación de cumplir con la determinación contractual en términos del artículo 73 fracción III del Código Fiscal de la Federación; situación que se torna independiente al propio derecho del sujeto pasivo para inconformarse con el resultado arrojado por la dictaminación en virtud de no

¹⁷⁰ Ver artículo 16, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

apegarse a su realidad económica; lo anterior se manifiesta como un hecho legal en la normatividad del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, precepto legal invocado que establece la obligación de garantizar el crédito fiscal cuando se pretende impugnar una resolución fiscal.

En éste sentido será anticonstitucional la dictaminación:

A) Por no emanar de una autoridad.

B) Por presumir como evasor fiscal al contribuyente que teniendo la obligación de determinarse no la realice.

C) Por ser una especie de acto delegatorio hacendario, otorgado mediante una autorización a una persona física o moral alejada de toda jerarquía estatal; amén de que la delegación de facultades estatales no pueden ser otorgadas a un ente independiente.

D) Por no ser publicada la autorización del dictaminador en el Diario Oficial de la Federación como sucede jurídicamente con la delegación de facultades administrativas, para no ser violatoria del principio de legalidad tributaria.

E) Por obligar al contribuyente a sujetarse a una determinación no realizada por una autoridad practicada mediante el principio del muestreo.

En ésta perspectiva, la violación constitucional se presenta en el hecho de que el dictaminador no es una autoridad, y a pesar de ello, su estudio contable obliga al contribuyente al cumplimiento de la determinación realizada; violación hipetrofiada por la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que éste ente público no está obligada a pasar por cierto el contenido del análisis de los estados financieros dictaminados, dejando en éste sentido al contribuyente en un estado de inseguridad e incertidumbre jurídica,

contraviniendo en su perjuicio los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

7.4. EL DICTAMEN Y EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece como obligación de los mexicanos contribuir a gasto público de la Federación, Estados o Municipios en el que residan, de la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, este artículo en relación con el 73 fracción VII, sólo establece como obligación sustantiva de la relación jurídica tributaria el contribuir al gasto público; sin embargo, no establece como obligación el contratar a un profesionista externo para que éste en cumplimiento de su profesión practique la dictaminación.

En todo caso, existiendo las facultades de fiscalización de la hacienda pública, deben de ser éstas las únicas medidas legales para la verificación del cumplimiento en las obligaciones fiscales de los contribuyentes, toda vez que la intervención de un sujeto independiente pone en duda la efectividad del sistema tributario mexicano.

Si la dictaminación tiene como finalidad prevenir la defraudación fiscal y la corrupción de los funcionarios públicos, es por ende necesario, que la revisión de los estados financieros sea dirigida por el mismo Estado; toda vez que con la práctica del dictamen se pone en duda la misma estructura del Estado.

7.5. EL DICTAMEN Y EL AJUSTE DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS.

El auditor al fijar el quantum de la obligación tributaria deberá de actualizar las cantidades omitidas por el contribuyente en su auto-determinación, tomando como base para tal fijación el Índice Nacional de Precios al Consumidor dictados por el Banco de México, de conformidad con los artículo 17-A y 20 del

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Código Fiscal de la Federación, así como del numeral 7° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, el Índice Nacional de Precios al Consumidor vigente en 1987 ha sido declarado como inconstitucional por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; veamos sus implicaciones jurídicas:

"INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).

TEXTO.- El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, Fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, base, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo con capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano diverso, quien precise todos los elementos de la contribución. Y viola la Constitución porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deban considerarse para formar el citado Índice Nacional de Precios al Consumidor y deja en manos del Banco de México la determinación de

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

los elementos que los contribuyentes deban considerar para calcular la base gravable."¹⁷¹ .

El Indice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México en el ejercicio fiscal de 1987, es violatorio de las garantías individuales tributarias, toda vez que de conformidad con los artículos 17-A, 20 y 20-A del Código Fiscal de la Federación es la base para ajustar el quantum de la obligación tributaria una vez determinadas las contribuciones y los accesorios causados, violando la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que el Código Tributario Federal no precisaba los componentes, base, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja al albedrío del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para fijar el quantum de la obligación tributaria, violando la garantía con antelación señalada por dejar al capricho de un órgano distinto del legislador la fijación de la actualización tributaria.

Para dirimir el grado de inconstitucionalidad del Indice Nacional de Precios al Consumidor se adiciona en la miscelánea fiscal de 1990¹⁷² , el Código Fiscal de la Federación con un artículo 20-Bis, mismo que señala los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice

Sin embargo, establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación que el derecho fiscal es de aplicación estricta en los elementos del objeto, sujeto, base, tasa y tarifa; por lo que el Indice Nacional de Precios al Consumidor al establecer una carga a los contribuyentes debe ser analizado en estricto sentido, si se considera a la actualización como una afectación patrimonial del sujeto pasivo.

¹⁷¹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION; Tesis de Jurisprudencia No. 27/1995. (9°) (Pleno).

¹⁷² DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, 28 de diciembre de 1989.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

El Indice Nacional de Precios al Consumidor es obligatorio en materia fiscal a pesar de ser regulado por un órgano que dista mucho de ser autoridad, al tenor de la TESIS DE JURISPRUDENCIA 39/1992 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al texto versa:

"AUTORIDAD PARA LOS EFECTOS DEL AMPARO, NO TIENE TAL CARACTER EL BANCO DE MEXICO.

TEXTO: Este organismo no reúne los atributos para ser considerado autoridad para los efectos de la Ley del Amparo, pues aún cuando elabora el *Indice Nacional de Precios al Consumidor*, ello no significa que actúe como autoridad al determinarlo, ni que se le deleguen facultades que corresponden a una autoridad. En realidad, sólo actúa como un órgano auxiliar de carácter técnico, obligado por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, a calcular un índice económico que se utilice en la determinación de ciertas contribuciones y sus accesorios.

PRECEDENTE:

Amparo en revisión 6464/90. Herramientas Técnicas Mexicanas, S.A. 22 de abril de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 281/92. Limpieza y Papel S.A. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretaria: Ethel Lizette del C. Rodríguez Arcovedo.

Amparo en revisión 5984/90. Densímetros Robsan, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 363/91. Productora del Bajío, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes diez de noviembre en curso, por unanimidad de quince votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Calos de Silva Nava, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, José

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Gúitron, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 39/1992, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausentes: José Antonio Llanos Duarte, Samuel Alba Leyva, Atanasio González Martínez, Ignacio Magaña Cárdenas y Clementino Gil de Lester. México, D.F. a 12 de noviembre de 1992.¹⁷³

Las obligaciones jurídicas sólo pueden ser creadas a través de una ley general, abstracta y obligatoria; y ésta sólo podrá crearse a través del proceso legislativo, y no a través de un organismo auxiliar como lo es el Banco de México.

La actualización en términos del Índice Nacional de Precios al Consumidor, establece cargas a los particulares, por lo que su creación y aplicación debe realizarse en estricto sentido, y por ende, la obligación sólo puede ser creada a través de un proceso legislativo e independientemente de que el Congreso de la Unión se auxilie de un organismo externo carente de potestad jurídica, amén de que se encuentra inclusive alejado de todo tipo de competencia tributaria.

¹⁷³ **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, 4 CD-ROM JULIO DE 1994**, Instancia: Pleno; Fuente: Gaceta del Seminario Judicial de la Federación; Epoca: 8ª; Número: 59, noviembre de 1992; Tesis: J/P. 39/92, Página: 13.

CONCLUSIONES.

I.- Del análisis desarrollado en la presente investigación jurídica se desprende que la fiscalización es el conjunto de actos a través de los cuales el Estado ejerce sus prerrogativas emanadas de su potestad y competencia tributaria, para evaluar, revisar, indagar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales de una entidad económica que realice un especial hecho generador de un crédito fiscal.

La fiscalización, es un procedimiento de indagación e investigación inserto en el esquema de la **DETERMINACION POTESTATIVA**, a través de la cual se analiza y valora la documentación contable del contribuyente, permitiendo mediante la utilización de la técnica contable y del análisis lógico-jurídico de su documentación económica, conocer el cumplimiento autónomo de las obligaciones fiscales declaradas en los supuesto del **AUTO-ACCERTAMENTO**, por los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

II.- El Dictamen es un medio por el cual el Estado ejerce indirectamente sus poderes de fiscalización, tendiente a regular el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En este sentido, la **FISCALIZACION** es el género y el **EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS** es la especie; tomando en cuenta que el dictamen es un indicador para el fisco, respecto del estado que guarda fiscal y económicamente el ente dictaminado.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En el contexto de la fiscalización, **El DICTAMEN** emitido por contador público, en su carácter de auxiliar de la administración pública tributaria, ejerce un medio de fiscalización externo e indirecto de la potestad tributaria del Estado, en virtud de la autorización que se le confiere en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, tendiente a controlar las obligaciones tributarias sustantivas y formales de los contribuyentes, cuya conducta se encuadra en los supuestos normativos de la determinación..

El dictamen de contador público es un medio de fiscalización indirecto y externo practicado por un auditor independiente, ya que la determinación realizada por el auditor sujeta al contribuyente al cumplimiento de obligaciones sustantivas; susceptibles de ser recurridas legalmente en virtud del principio de seguridad jurídica.

El factor externo del dictamen se presenta en virtud de que la auditoría sin ser ejercida por el Estado, sujeta al contribuyente a la liquidación de las contribuciones determinada por el auditor externo.

En tanto que su factor indirecto existe porque el Estado en presencia del dictamen ejerce su soberanía hacia el contribuyente a través de una facultad discrecional de analizar o no la auditoría del contador independiente, a la que la Ley le da un valor probatorio de un indicio legal IURIS TANTUM.

III.- Del análisis minucioso al **ACCERTAMENTO**, se desprende que en la actualidad, la doctrina regula fundamentalmente tres tipos de determinaciones:

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

A.- La Auto-Determinación, que es desarrollada voluntariamente por el contribuyente;

B.- La Determinación Potestativa, que es la ejercida por el Estado con independencia de la voluntad del contribuyente; y

C.- La Determinación Mixta; que se realiza coordinadamente entre el Estado y el contribuyente.

Sin embargo, en el dictamen fiscal se encuentra una cuarta forma de practicar la determinación, misma que a lo largo de la presente investigación jurídica ha sido denominada con el título de **DETERMINACION CONTRACTUAL**, toda vez, que si bien la revisión y determinación de los Estados Financieros, es una obligación para los entes económicos cuya conducta concuerde estrictamente con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, también lo es que la determinación obliga al contribuyente al cumplimiento de obligaciones sustantivas; susceptibles de ser recurridas legalmente en virtud del principio de seguridad jurídica de la que goza el contribuyente ante las arbitrariedades del dictaminador y de la misma autoridad al revisar la auditoría externa.

El dictamen es una **DETERMINACION CONTRACTUAL**, toda vez que el contribuyente una vez obligado a la determinación, tiene el derecho de escoger libremente al contador público que prefiera para que éste mediante un acuerdo libre de voluntades celebre un contrato de prestación de servicios profesionales, tendiente al análisis de sus estados financieros y al cálculo del quantum de la obligación tributaria dejada de cumplir voluntariamente por el contribuyente.

El acuerdo libre de voluntades hace responsable al dictaminador por el dolo o la culpa en que incurra debido a su actividad, siempre y cuando éstas circunstancias causen daños y perjuicios patrimoniales de naturaleza civil, penal o administrativa al ente dictaminado; sin

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

embargo, su conducta al no encuadrarse estrictamente en los supuestos normativos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación alejan al profesionista de la responsabilidad solidaria, máxime que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5° del Código Tributario Federal.

IV.- El dictamen carece de valor probatorio pleno, toda vez que el contador público al revisar los documentos económicos del ente dictaminado no ésta investido de fe pública; en este sentido, el dictamen es una opinión técnica emitida por un experto contable, versando su análisis sobre el estado que guarda financiera y fiscalmente el contribuyente; actuando el profesionista, por ende, en calidad de auxiliar de la administración hacendaria en virtud de la autorización con la que se encuentra investido.

La auditoría externa practicada de conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación tiene el valor probatorio de un indicio, según se desprende de la propia lectura del precepto indicado; así como, de diversas tesis jurisprudenciales citadas en el cuerpo de la presente investigación jurídica, ya que el dictamen se presumirá cierto, salvo prueba en contrario; empero, la carga de la prueba pasa como obligación a la autoridad hacendaria, debiendo demostrar el Fisco durante el juicio tributario, la falsa concepción de la realidad que existe en los estados financieros dictaminados.

V.- El dictamen es susceptible de ser sometido a revisión por la autoridad administrativa tributaria, a través de la Auditoría Fiscal de la Federación dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

Público, toda vez que el análisis técnico-contable no obliga al Estado para tenerlo como cierto.

La dictaminación no es un eximente para que la autoridad exteriorice su voluntad soberana a efecto de realizar la determinación potestativa mediante la práctica de auditorías y visitas domiciliarias o demás actos de fiscalización regulados en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tendiente a la comprobación de las contribuciones omitidas por el contribuyente.

El Estado ejercerá su acción cuando tiene la presunción de que el auto-ascertamiento declarado voluntariamente por el sujeto pasivo y la determinación contractual no se encuentran ajustadas a la realidad fiscal del ente económico.

Sin embargo, cuando el contribuyente se inconforme con la determinación efectuada por el Estado en virtud de la revisión del dictamen, la carga de la prueba recaerá directamente al sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

VI.- El dictamen, debido a su naturaleza normativa, basado en la toma de datos del ente dictaminado, no puede mostrar una realidad plena del estado financiero y fiscal que guarda el contribuyente, toda vez que la emisión de razonamientos alejados del universo de los documentos económicos, no conlleva a una realidad plena, situación que coloca al dictamen en el marco de una probabilidad; por tanto su valor jurídico se aleja de una plenitud probatoria.

La toma de muestras en la documentación interna del ente económico tendiente a la emisión del dictamen, tiene como marco de regulación normativa el artículo 54, fracción II del Reglamento respectivo del Código Fiscal de la Federación.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

VII.- Por su parte, la prueba pericial en contabilidad ofrecida en juicio, y especialmente, la emitida ante el Tribunal Fiscal de la Federación, abarca sólo la naturaleza y objeto de su ofrecimiento, es decir:

A.- La finalidad perseguida;

B.- Basada en los puntos controvertidos;

C.- Apoyada en la ciencia o la técnica;

D.- La prueba pericial sólo será un medio de auxilio para el magistrado instructor;

E.- La prueba deberá de señalar, indicar y en su caso acompañar los documentos en que se deberá de apoyar la prueba pericial;

F.- El perito sólo dará respuesta a las preguntas que formule la parte que le ofreció.

VIII.- En este sentido, la prueba pericial ofrecida en juicio fiscal es para interpretar a través de la ciencia o la técnica contable, el contenido controvertido de una situación determinada sobre el buen cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin que ello implique una facultad para opinar acerca del derecho; en tanto que su opinión técnica debe de estar alejada de toda manifestación de juicios de valor.

IX.- La opinión técnica del perito contable, se basará en los principios de contabilidad generalmente aceptados, toda vez que no existe un medio legislado o reglamentado legalmente para controlar la capacidad e independencia del contador público.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

VII.- Por su parte, la prueba pericial en contabilidad ofrecida en juicio, y especialmente, la emitida ante el Tribunal Fiscal de la Federación, abarca sólo la naturaleza y objeto de su ofrecimiento, es decir:

A.- La finalidad perseguida;

B.- Basada en los puntos controvertidos;

C.- Apoyada en la ciencia o la técnica;

D.- La prueba pericial sólo será un medio de auxilio para el magistrado instructor;

E.- La prueba deberá de señalar, indicar y en su caso acompañar los documentos en que se deberá de apoyar la prueba pericial;

F.- El perito sólo dará respuesta a las preguntas que formule la parte que le ofreció.

VIII.- En este sentido, la prueba pericial ofrecida en juicio fiscal es para interpretar a través de la ciencia o la técnica contable, el contenido controvertido de una situación determinada sobre el buen cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin que ello implique una facultad para opinar acerca del derecho; en tanto que su opinión técnica debe de estar alejada de toda manifestación de juicios de valor.

IX.- La opinión técnica del perito contable, se basará en los principios de contabilidad generalmente aceptados, toda vez que no existe un medio legislado o reglamentado legalmente para controlar la capacidad e independencia del contador público.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En la dictaminación todo contador público cuya actividad no se ajuste estrictamente a los principios generalmente aceptados emanados de los colegios o institutos de contadores públicos y normas de auditoría, serán sancionados administrativamente; en este contexto, **LA NORMATIVIDAD FISCAL, EN VIRTUD DE UN DEFECTO QUE PRESENTA EL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, BRINDA A LOS COLEGIOS DE CONTADORES PUBLICOS POR REPERCUSION UNA FACULTAD EXTRAORDINARIAMENTE LEGISLATIVA, PARA EMITIR LAS NORMAS Y PRINCIPIOS CONTABLES, MISMAS QUE REGULAN LA ACTIVIDAD DE LOS DICTAMINADORES**, situación que al analizarse a la luz del derecho, coloca a las normas de auditoría en el marco de un tipo no estructurado de fuente del derecho fiscal mexicano.

Como ya se indico a lo largo de la investigación planteada, las normas y principios de auditoría, por si solos no lesionan ningún tipo de derechos adquiridos, e inclusive, su existencia brinda fuerza técnica a la preparación de la información contable; empero su violación a la normatividad, se presenta cuando la legislación fiscal las reconoce con el carácter de obligatorias, en tanto que su inaplicación, es materia suficiente para provocar la amonestación o suspensión en la autorización que posee el profesional contable para emitir el dictamen.

Por su parte, es importate destacar que la autoridad competente para limitar la actividad profesional de los contadores públicos, es una facultad exclusiva de la Secretaría de Educación Pública, en virtud de que ante ella se lleva a cabo el registro de los títulos profesionales; por lo que las sanciones que aplica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ataca las garantías individuales del profesionista contable.

X.- Las normas de auditoría, en virtud de que son obligatorias para los dictaminadores y los peritos que rindan su análisis técnico en los juicios fiscales, les colocan dentro de **UN TIPO ESPECIAL DE FUENTE INFORMAL DEL DERECHO FISCAL**, toda vez que su incumplimiento provoca sanciones de carácter administrativas y en su caso judiciales para el auditor, y máxime que el tipo de principios que existan en un ejercicio fiscal específico determinará la forma de calcular el quantum de la obligación tributaria.

La violación de los principios generalmente aceptados de los institutos de contadores públicos y la normas de auditoría provocan inclusive la invalidación del dictamen contable.

A mayor abundamiento en derecho, todas las personas jurídicas están facultadas para dictar normas internas que regulen la actividad de sus miembros; sin embargo, éstas no deben de ser tomadas en cuenta por la autoridad cuando se pretenda sancionar la conducta de los gobernados que incumplan dichas normas, siempre que su conducta no provoque un daño patrimonial doloso o culposo a cualquier ente jurídico; toda vez que la autoridad sólo esta facultada para sancionar jurídicamente cuando el sujeto infractor de la norma haya querido o aceptado su conducta, tratándose del dolo; o bien por negligencia o imprudencia haya dejado de prever o proveer las conductas necesarias para evitar una lesión a un bien jurídicamente tutelado.

XI.- Dispone el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que sólo podrán desarrollar la actividad de dictaminar aquellos profesionistas contables que pertenezcan a algún colegio o instituto de contadores público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

EFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

En este sentido, se impone una limitante al profesionista contable para desarrollar libremente su actividad violando en su perjuicio lo dispuesto por el artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que regula la libertad de trabajo con la connotación de garantía individual.

Asimismo, al establecer como obligación el ser miembro de un instituto de profesionistas contables como requisito para ejercer la actividad de auditor, se viola en el perjuicio de los profesionistas contables la garantía individual de la libres asociación y reunión consagrada en el artículo 9º de nuestra Carta Magna; ya que ninguna persona de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos podrá ser obligada a participar en algún tipo de asociación o reunión.

De lo anterior, se infiere que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación **ES ANTICONSTITUCIONAL POR SER VIOLATORIO DE Las GARANTIAS DE ASOCIACION, DE REUNION Y DE LIBERTAD DE TRABAJO**, por ser derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En éste sentido, el precepto legal invocado debe de ser modificado.

XII.- Por su parte, la resolución que emita el juzgador, no necesariamente deberá de basarse en el peritaje contable ofrecido en juicio, toda vez que la sentencia deberá de ser producto de una correlación entre el conjunto de las pruebas y razonamientos vertidas por las partes litigantes en el proceso.

Esta situación se corrobora con el artículo 254, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, normatividad que pone de manifiesto que la

prueba pericial deberá de ajustarse a la libre apreciación de la sala instructora.

XIII.- Siguiendo esta tónica, las diferencias esenciales entre el peritaje contable con el dictamen de contador público, vienen a ser las siguientes:

A.- El dictamen se basa en la prueba selectiva de documentos.

B.- El peritaje se basa en documentos estrictamente existentes en autos.

C.- El dictaminador carece de fe pública, por lo que las descripciones realizadas en el dictamen, no pueden ser elevadas a rango de valor probatorio pleno, toda vez que no hay una certeza en la existencia previa de los documentos base del dictamen.

D.- Los documentos vertidos en el expediente, sobre los cuales se basará el peritaje contable pertenecen a una instrumental de actuaciones pasadas bajo la fe del secretario de acuerdos; de tal suerte que su existencia real se encuentra demostrada en autos, o bien existirá una certificación del lugar donde se encuentren legalmente.

E.-El dictaminador en su trabajo, emite juicios de valor acerca del estado financiero y tributario que guarda íntegramente el ente económico dictaminado en un ejercicio fiscal.

F.- El peritaje contable rendido en juicio se basará sólo en los puntos y documentos ofrecidos por las partes, sin emitir juicios de valor, basándose por ende en la ciencia y la técnica contable.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

G.- Por falta de regulación legislativa de las normas de auditoría, tanto el peritaje como el dictamen se fundamentarán en los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por los institutos o colegios de contadores públicos.

H.- El dictamen deberá de apegarse a los lineamientos señalados y obligaciones descritas en el Código Fiscal de la Federación, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XIV.- Las responsabilidades en que puede incurrir el contador público al emitir su dictamen, es producto de la adecuación de su conducta a errores, faltas, omisiones, negligencias o la intencionalidad de su actuar; pudiendo ser ésta la causa de la tipificación de faltas administrativas, e inclusive, la consumación de un delito de índole fiscal.

XV.- Serán sanciones de índole administrativas aplicadas por autoridad fiscal, las siguientes:

A.- La Amonestación:

Procede por el inexacto cumplimiento de las obligaciones formales dictadas por el legislador al dictaminador, es decir, mediante la no verificación del dictamen a la normatividad no esencial establecida por el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y en su caso por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien, de los principios

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

generalmente aceptados por los institutos o colegios de contadores públicos y de las normas de auditoría.

En todo caso se trata de errores u omisiones no esenciales, que no invalidan al dictamen, y cuya sanción puede ser una multa.

B.- La Suspensión:

Cuando el contador público contraviene la normatividad descrita por el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de Federación o la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, no cumple con las obligaciones esenciales que le impone la legislación fiscal, en virtud de la relación estrecha con el ente económico; pudiendo ser inclusive causa de nulidad del dictamen cuando el contador público no tiene facultad para emitirlo.

La suspensión puede devenir además por la suma de tres amonestaciones, o bien, cuando el contador público quede sujeto al un proceso penal de carácter doloso.

C.- La Cancelación:

Procede cuando el contador público es sentenciado por un delito de carácter doloso, en el que se hayan agotado todos los recursos legales o bien cuando acumule tres suspensiones.

XVI.- Es importante destacar que el dictaminador no será sancionado administrativamente en los casos que se argumente una amonestación,

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

suspensión o cancelación, siempre que demuestre un eximente de responsabilidad.

XVII.- El dictaminador no es sujeto de responsabilidad solidaria-fiscal por el inexacto cumplimiento de las obligaciones fiscales; sin embargo, de nuestro análisis se desprende que con fundamento en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, analizado éste en amplio sentido, el contador público podrá ser sancionado pecuniariamente mediante la aplicación de multa, por la no presentación del dictamen dentro de los plazos estipulados en la legislación, siempre que no exista un eximente de responsabilidad, en virtud de su obligación directa creada por el acuerdo libre de voluntades con el contribuyente y por la autorización que se le ha conferido.

A mayor abundamiento en derecho, no existe la responsabilidad solidaria del dictaminador, toda vez que ésta no se encuentra prevista expresamente en los supuestos normativos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y máxime que de conformidad con el artículo 5° del ordenamiento legal invocado, las obligaciones tributarias son de aplicación estricta; en tal sentido, al no encontrarse prevista expresamente la responsabilidad solidaria para el dictaminador no será materia de sanción administrativa ni judicial.

XVIII.- La situación penal en que puede incurrir un dictaminador de estados financieros, será susceptible de adecuarse a la normatividad de los delitos dolosos; sin embargo, la falta del cuidado debido y necesario para evitarle un daño patrimonial al fisco deberá de ser sancionada penalmente mediante la figura del delito culposo; por tanto, esta figura jurídica debe de ser reconocido por el legislador con el carácter de delito y no solamente como sanción administrativa.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

XIX.- El dictaminador podrá incurrir en el delito doloso de defraudación fiscal en términos de los artículos 75 y 108 del Código Fiscal de la Federación, en su carácter de sujeto copartícipe en términos de los artículo 13 del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal de la Federación.

Se conforma el delito mediante la ayuda dolosa del contador público para encubrir el delito de la defraudación fiscal, por medio de engaños o aprovechándose de los errores existentes en los estados financieros, tendiente a evitar pagar total o parcialmente los créditos tributarios generados por el ente económico en un período fiscal determinado.

XX.- El delito doloso de la defraudación fiscal podrá ser susceptible de agravarse con situaciones accesorias que son motivo de una mayor punibilidad, como serán los delitos de la asociación delictuosa, la responsabilidad profesional, o la declaración falsa ante autoridad.

Sin embargo, la sola conducta del dictaminador debido a su capacidad técnica, debe de ser considerada con la connotación de un delito de índole calificado.

XXI.- Cuando el dictaminador al revisar los documentos económicos del ente dictaminado, por negligencia, imprudencia o falta de pericia viola el deber de cuidado que le impone la legislación fiscal en virtud de su aceptación y de sus circunstancias, y condiciones personales le imponen, necesariamente deberá de concretarse un delito culposo, toda vez que con su falta de cuidado se viola el interés público; hecho que debe de ser reconocido por el legislador en virtud del juicio de reproche al que puede ser sometida la conducta del dictaminador.

XXII.- Consideramos que al delito doloso o culposo susceptible de generarse en el ámbito fiscal, podrá aplicarse todas las eximentes de responsabilidad existentes en la teoría general del derecho penal.

XXIII.- La conducta del dictaminador para evitar incurrir en sanciones administrativas o penales, debe conducirse en accionar de probidad y rectitud, emitiendo en todo tiempo en su dictamen sus razonamientos lógico-contables de salvedad que le alejen de la especificación ilícita penal o administrativa.

XXIV.- Por último, consideramos que gran parte de las irregularidades de las auditorías y dictámenes contables podrán evitarse cuando el legislador:

A.- Regule mediante una ley especial, las normas de auditoría y los principios generalmente aceptados para los contadores públicos, o en su defecto, reglamentarlas por el Poder Ejecutivo; toda vez que con la actual regulación jurídica su incumplimiento coloca a los dictaminadores en algún tipo de sanción administrativa, dando por repercusión un valor jurídico a la normatividad contable, creando por ende, una obligación general para aplicarlos y aplicarlas, situación que de no encuadrarse debidamente en una ley, coloca a los dictaminadores en un estado de inseguridad jurídica, respecto a que principios y normas aplicar, debido a la existencia en la República Mexicana de más de un instituto de contadores públicos.

La regulación que se indica, es tendiente a brindar una mayor certeza en la práctica de la técnica contable, evitando por ende

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

que el contenido legal de las normas contables sean dictadas por los institutos; situación que no necesariamente debe de afectar el derecho que poseen estos organismos no gubernamentales para dictar sus regulaciones internas, así como el control que internamente deben aplicar a sus miembros. Todo ello en virtud de que en la actualidad la falta de aplicación de las normas de auditoría conlleva a sanciones administrativas, **VIOLANDO EN NUESTRO PARTICULAR PUNTO DE ANALISIS EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, "NULLUM CRIME, NULLA POENA SINE LEGE PRAEVA, SCRIPTA ET STRICTA"**, que en materia tributaria implica **"NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE"**.

B.- Deroge el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación en su parte concerniente a la obligación de los dictaminadores a pertenecer a un instituto o colegio de contadores públicos como requisito para obtener su autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toda vez que en la actualidad tal precepto es violatorio de las garantías individuales del gobernado.

C.- Regule penalmente la acción culposa del dictaminador, en virtud de la capacidad técnica que posee el contador público y por la autorización de la Hacienda Pública con la que esta investido, para salvaguardar el bien jurídico del ingreso patrimonial del Estado.

D.- Regule penalmente el delito doloso en que incurra el dictaminador con la connotación de ser un delito calificado en virtud de la alevosía, premeditación y ventaja en que incurre el auditor por lesionar el patrimonio de la hacienda pública.

Asimismo deberá de tipificarse como agravado su acción cuando incurra el dictaminador en los supuestos normativos del

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, ya que en la actualidad el precepto citado sólo regula las conductas antisociales tipificadas en las infracciones administrativas.

XXV.- Es de relevancia destacar, que las características existentes en la actualidad en el dictamen contable deja en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, porque pese a que el sujeto pasivo eroga fuertes cantidades monetarias para contratar el servicio de un auditor independiente, ello no le libera de las facultades fiscales de la hacienda pública para ejercitar su potestad tributaria mediante la fiscalización estatal. En este sentido, el Estado delega facultades fiscales a sujetos independientes que por origen son facultades exclusiva de la hacienda pública, tal es el caso de la determinación de contribuciones, violando en su conjunto con la determinación las garantías individuales del gobernado.

XXVI.- De lo anteriormente expuesto, se desprende que las hipótesis planteadas en el Protocolo de Investigación que da pauta a la presente indagación jurídica quedan demostradas, en los siguientes términos:

A.- Los principios de contabilidad y las normas de auditoría, por no estar regulados legalmente violan las garantías individuales del contribuyente y del dictaminador, a pesar de que por si solos los organismos que le forman están legalmente constituidos, pero ello no implica que las determinaciones dictados por organismo no gubernamentales den la pauta para privar a un ciudadano de un bien jurídico.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

B.- Toda norma no creada por la vía legal no es susceptible de crear obligaciones a los contribuyentes, ni a los profesionistas de una rama de la técnica en particular.

C.- El dictamen deja en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que a pesar de su aplicación, esto no limita al Estado a ejercitar sus facultades de fiscalización.

D.- El dictamen es violatorio de las garantías individuales del contribuyente porque se sintetiza en leyes privativas aplicables sólo a los contribuyentes cuya conducta concuerde con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

E.- La dictaminación es violatoria de las garantías del profesionista contable, respecto de la libertad de asociación y reunión, así como de la libertad de trabajo.

F.- En suma, el dictamen es **ANTICONSTITUCIONAL** por ser violatorio de los artículo 5º; 9º; 13º; y 31, fracción IV; y fundamentalmente de los artículo 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, pese al grado de **ANTICONSTITUCIONAL** del dictamen, su presencia es necesaria, máxime cuando el dictamen esta dirigido a la revisión del estado económico y fiscal de organismos **DESCENTRALIZADOS Y PARAESTATALES**, como una forma de evitar y en su caso detectar la corrupción y la malversación de los fondos del erario público.

La dictaminación es parte de una profesión respetable, tendiente a brindar una mejor forma de vida a un ente económico, por lo que su existencia es necesaria; sin embargo, su normatividad deberá de

ajustarse a los lineamientos y principios que marca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anteriormente expuesto y tomando en consideración la fundamentación legal que da fuerza jurídica al presente ensayo dogmático-jurídico, pongo a disposición del lector el material desarrollado en la presente investigación jurídica, siendo éste ensayo una forma más de difundir estructuralmente el conocimiento del derecho fiscal mexicano:

ATENTAMENTE:

**Lic. Lázaro Raúl Rojas Cárdenas.
C.P. 1770162.**

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

"Incalli Ixcahuicopa".

México, D. F. Ciudad Universitaria.

enero de 1997.

BIBLIOGRAFIA.

- ADAM ADAM**, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada. "La Fiscalización en México", primera ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Coordinación de Humanidades, México 1986.
- ALLAN**, Charles M. "Teoría de la Tributación", trad. Miguel Paredez, Ed. Alianza, España 1974.
- AMUCHATEGUI REQUENA**, Irma. "Derecho Penal", primera ed. Ed. Harla, Colección de Textos Jurídicos, México 1993.
- ANDREOZZI**, Miguel. "Derecho Tributario", Ed. Bibliografía Argentina, Argentina 1951.
- ARRIOJA VISCAINA**, Adolfo. "Derecho Fiscal", novena ed. Colección Ensayos Jurídicos, Ed. Themis, México 1994.
- BELMARES SANCHEZ**, Javier y Hugo Gasca Bretón. "Bitácora Fiscal Básica 1996", segunda ed. Ed. Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizada, S.A. de C.V., México 1996.
- BOETA VEGA**, A. "Derecho Fiscal primer curso", segunda ed. Ed. ECASA, Ediciones Contables y Administrativas, S.A de C.V., México 1993.
- CARRASCO IRIARTE**, Hugo. "Derecho Fiscal Constitucional" segunda ed. Ed. Harla, México, 1992.
- CARRAL Y DE TERESA**, Luis. "Derecho Notarial y Derecho Registral", duodécima ed., Ed. Porrúa, S.A., México 1993.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

CUEVAS FIGUEROA, Pedro. "Las Ganancias de Capital. Estudio Jurídico Fiscal", tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1968.

DE LA GARZA, Sergio. "Derecho Financiero Mexicano", décimo sexta ed. Ed. Porrúa, S.A., México 1990.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario", tercera ed., Ed. Limusa, México 1995.

DICCIONARIO JURÍDICO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Sexta ed. Ed. Porrúa, México 1993.

DICCIONARIO LÉXICO HISPANICO, Tomo I y II, Quinta ed. Ed., W.M. JACKSON, México 1979.

DICCIONARIO PORRUA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Décimo novena ed. Ed. Porrúa, México 1981.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime. "La Reexpresión de Estados Financieros", décimo segunda ed., Ed. Efisa, México 1992.

DOMINGUEZ MOTA, Enrique y Enrique Calvo Nicolau. "Impuestos", primera ed. Ed. Docal Editores, S.A. México 1977.

FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Pública Mexicanas", vigésima ed. Ed. Porrúa, S.A., México 1978.

FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo", vigésima octava ed. Ed. Porrúa, S.A., México 1989.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

FRANCO DIAZ, Eduardo. "Diccionario de Contabilidad", Siglo Nuevos Editores, México 1980.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. "Derecho Penal Fiscal", Las Infracciones y las Normas, Ed. Porrúa, S.A., México 1994.

GERTZ MANERO, Federico. "Derecho Contable", Ed. Porrúa, S.A., México 1987.

GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. "Los Delitos Fiscales", Ed. Pereznieta Editores, México 1995.

IZQUIERDO TOLSADA, Mariano. "La Responsabilidad Civil del Profesional Liberal", Ed. Reusa, S.A., España 1991.

JOHNSON OKHUYSEN. "Política y Finanzas en México", primera ed., Ed. Humanitas, Centro de Investigación y Posgrado, México, 1988.

LERDO DE TEJADA, Francisco. "Código Fiscal de la Federación, comentado y anotado", segunda ed. Ed. Centro de Investigaciones Tributarias, Filial de la Confederación Patrimonial de la República Mexicana, México 1972.

LEROY MILLER, Roger. "Microeconomía Moderna", trad. Mei Mei Alicia Pulido, cuarta ed., Ed. Harla, México 1986.

LOPEZ MARTINEZ, Luis. "Derecho Fiscal", Ed. Ecasa, México 1976.

MARTINEZ, Eduardo. "Inflación sin Confusión", primera ed., Ed. Korca, México, 1989.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1988.

MEIGS, Walter. "Principios de Auditoría", Ed. Diana, México, 1981.

MUSGRAVE, Richard A. "Hacienda Pública. Teoría y Práctica", trad. Juan Francisco Corona Ramón, et alter, quinta ed., Ed. McGraw-Hill, España 1992.

"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., deudécima ed., Boletín 14 modificado, México 1980.

"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA", American Institute of Public Accountants, trad. Enrique Martínez, México 1967.

NORWAK, Norman D. "Teoría y Práctica de la Administración Fiscal", Ed. Centro Regional de Ayuda Técnica, México/Buenos Aires. Argentina 1972.

OVALLE FABELA, Jesús. "Derecho Procesal Civil", tercera ed., Ed. Harla, México, 1989.

PAZ ZAVALA, Enrique. "Introducción a la Contabilidad", Ed. ECASA, México 1988.

PECHMAN, Joseph. "Federal Tax Policy", Ed. Norton, Estados Unidos de Norteamérica 1971.

PONCE GOMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. "Derecho Fiscal", Ed. Banca y Comercio S.A. de C.V., México 1995.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

"PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS", novena ed. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Federación de Colegios de Profesionistas, México 1994.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. "Derecho Tributario Mexicano", segunda ed., Ed. Trillas, México 1994.

RESA GARCIA, Manuel. "Contabilidad de Sociedades", sexta ed., Ed. Ecasa, México 1991.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "Derecho Fiscal", segunda edición, Ed. Harla, México 1994.

RODRIGUEZ, Leopoldo, et alter. "Compendio de Jurisprudencias Fiscales", primera ed., Tax Editores S.A. México 1993.

RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. "Teoría General de las Contribuciones", Ed. Porrúa, S.A., México 1994.

RUÍZ DE VELASCO, Luis, et alter. "Auditoría Práctica", novena ed., Ed. Banca y Comercio, S.A., México 1986.

SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", novena ed. Ed. Cárdenas Editores, México 1994.

SANCHEZ MARTINEZ, Francisco y Yolanda Sánchez Cantú. "Formulario Fiscal y Jurisprudencia", segunda ed., Ed. Trillas, México 1995.

STANLEY FISHER, et alter. "Economía", trad. Luis Toharia, segunda edición, Ed. McGraw-Hill, México 1992.

SERRA ROJAS, Andrés. "Derecho Administrativo", tercera ed. Ed. Porrúa, S.A., México 1965.

TENA RAMIREZ, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano", vigésima primera ed., Ed. Porrúa, México 1986.

VANCE, Lawrence y Waynes S. Boutel. "Auditoría", Ed. Interamericana, México 1976.

VARGAS CANALES, Efrain. "Como Pagar la Deuda eterna de México en un Sexenio", primera ed., Visión Editorial, México, 1987.

VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario", quinta ed., Ed. Depalma, Argentina, 1993.

VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, et alter. "Financiamiento del Gato Público", Ed. Trillas, México 1988.

WONNACOTT, Paul y Wannacott Ronal. "Economía", trad. Juan Fernández de Castro y Rivera, segunda ed. Ed. Mc.Graw-Hill, México 1996.

ZAFARONI, Raúl. "Tratado de Derecho Penal", Tomo III, Capítulo 25, Ed. Cárdenas Editores, México.

HEMEROGRAFIA .

CASAS ALATRISTE, Roberto. Intervención de las Asociaciones de Contadores Públicos para Obtener Modificación a las Leyes, en "Finanzas y Contabilidad", Ed. Finanzas, Vol. IX, Abril 1942, Número 4.

HERNANDEZ GONZALEZ, Sergio. Los Principios Fiscales y Contables y sus Efectos en los Estados Financieros, en "Investigación Fiscal", Secretaría de Hacienda y Crédito Público, N° 41, mayo de 1969.

PETRUNGARO, Roberto. El Dictamen de Contadores Públicos sobre Estados Contables en Períodos de Inflación, en "Finanzas y Contabilidad", Ed. Finanzas, Vol. XLI, Julio 1974, Número 7.

URBINA NANDAYAPA, Arturo. Un Contador Público como Parte de un Proceso Penal Tributario (primera parte), en "Prontuario de Actualización Fiscal", Ed. PAF, Número 124, 1ª quincena, diciembre de 1994.

LEGISLACION.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, segunda ed. Ed. Cajica, S.A.. Serie: Leyes Federales, México 1993.

CODIGO CIVIL FEDERAL, quincuagésima Ed., en Ed. Porrúa, México 1989.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, séptima ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1994.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, octava ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1995.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, novena ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1996.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, décima ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1997.

CODIGO PENAL FEDERAL, quincuagésima segunda ed. Ed. Porrúa, S.A. México 1994.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, séptima ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1994.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, séptima ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1994.

EFFECTOS JURIDICOS DEL DICTAMEN CONTABLE.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, séptima ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1994.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, octava ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1995.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, novena ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1996.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, décima ed. Ed. Micros Themis Fiscal, México 1997.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, trigésima ed. en Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México 1995.

LEY DE ENTIDADES PARAESTATALES, en Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION 4° CD-ROM, JULIO DE 1994.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN 5° CD-ROM, 1995.

Ana Eloisa Heredia Garcia
Doctora en Derecho

DOCTOR HUGO ITALO MORALES SALDAÑA
JEFE DE LA DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA U.N.A.M.

P R E S E N T E.

Distinguido Doctor:

Distraigo su amable atención para comunicarle que el Lic. **MIGUEL ÁNGEL RUIZ SÁNCHEZ**, realizó su tesis de maestría intitulada "**LA PORTACIÓN DE ARMA DE FUEGO: UN DERECHO DE TODO GOBERNADO**", bajo la revisión y tutoría de la suscrita y al efecto considero que dicho trabajo reúne los requisitos que señala la ley de la materia, por lo que, lo someto a su atenta consideración, a fin de que dicho sustentante pueda continuar con sus trámites recepcionales, con el objeto de obtener el grado académico de Maestro en Derecho.

Sin otro particular de momento, le reitero a usted las seguridades de mi consideración atenta y distinguida.

A t e n t a m e n t e
México, D.F. a 9 de junio de 1997.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"


DRA. ANA ELOISA HEREDIA GARCÍA



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

CD. Universitaria, a 24 de junio de 1997.

DR. HUGO ITALO MORALES
JEFE DE LA DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA U. N.A. M.
P R E S E N T E.

En mi calidad de Director del Seminario de Derecho Penal, he procedido a revisar la tesis de maestría intitulada "LA PORTACION DE ARMA DE FUEGO: UN DERECHO DE TODO GOBERNADO" que para optar al grado académico de Maestro en Derecho, presenta el Licenciado MIGUEL ANGEL RUIZ SANCHEZ, me permito comunicarle que la misma cumple con las disposiciones reglamentarias razón por la que le otorgo mi aprobación correspondiente, ya que ésta cumple con los requisitos de fondo y forma.

Sin otro en particular reitero a usted la seguridad de mi alta y distinguida consideración.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
EL DIRECTOR DEL SEMINARIO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE
DERECHO PENAL
DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS