

004153

285
24



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

97 JACATLAN 4 03

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES Y ESTADÍSTICAS

LA REVISION DE DICTAMENES FISCALES

MEMORIA DEL DESEMPEÑO
PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
SERGIO PEREZ RODRIGUEZ

ASESORA:
LIC. MA. EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

FEBRERO DE 1997.



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.

Gracias Dios mío por todo lo que me haz dado y por permitirme llegar hasta donde ahora me encuentro.

A mi Padre:

Como un tributo a su honradez y trabajo y porque gracias a su perseverancia y apoyo es que ahora cumplo con esta meta.

A mi Madre:

Que marcó en mi vida un sentimiento de humildad y respeto hacia mi prójimo y a quien con sólo precisar lo siguiente, manifiesto mi sentir, si existe persona a quien le debo todo es a ella.

A mi Esposa:

Blanca Estela, con todo mi amor y cariño ya que ha dedicado gran parte de su vida para que lograra mi superación personal, he de precisar que mediante este trabajo culmino la profesión que iniciamos juntos hace once años, y que reconozco que fue gracias a su amor, el cual algunas veces no he sabido valorar, pero que al haber logrado terminar, he de concluir que no es mío, es de ella, te lo brindo como una muestra del gran amor que te tengo. Te amo.

A mis hijas:

Blanca Angélica y Diana Gabriela, por quienes he de seguir preparándome para el futuro, hasta que sus pasos endebles hoy, pasen a ser fuertes y firmes mañana, como su madre y yo esperamos que así sea.

A mis hermanos:

Reynaldo, Silvia y Lilia, con quienes compartí gran parte de mi existencia.

A mis suegros:

Que gracias a sus muestras de amistad y respeto hacia mi persona, he conocido que aun fuera de mi familia consanguínea, existe un calor paternal, el cual ha motivado la grandeza espiritual del hogar que con su hija hoy formamos y del cual soy parte.

A mi ahijada Erika, como ejemplo para que siempre luche por su superación.

A la Lic. M^a Eugenia Peredo García Villalobos, quien con su transparente asesoría e incondicional apoyo coadyuvó a la realización de esta memoria.

A los demás integrantes de mi familia por su apoyo en los momentos difíciles de mi vida personal y profesional.

A todas aquellas personas que de algún modo han contribuido a mi realización como hombre.

Índice.

Introducción. -----	1
Capítulo I.- El principio de legalidad como límite a la actividad de recaudación.	
I.1.- Concepto.-----	6
I.2.- La legalidad.-----	8
Capítulo II.- El dictamen fiscal.	
II.1.- Concepto.-----	20
II.2.- Tratamiento legal durante sus primeros treinta años. (1959-1989).-----	24
II.3.- Regulación actual.-----	28
Capítulo III.- Disposiciones fiscales aplicables a la emisión de los dictámenes.	
III.1.- Relativas al dictamen de estados financieros.-----	34
III.2.- Relativas al contador público registrado.-----	38
III.3.- Relativas a impedimentos para dictaminar.-----	45
III.4.- Relativas a las sanciones.-----	48
Capítulo IV.- Procedimiento hacendario en materia de fiscalización.	
IV.1.- Base constitucional.-----	69
IV.2.- Procedimientos e Instrumentos de revisión y su fundamento.-----	76

IV.3.- Facultades de comprobación.-	87
IV.4.- Formalidades.-	93
Capítulo V.- La normatividad interna aplicada a la revisión de los dictámenes.	
V.1.- Antecedentes normativos del dictamen fiscal.-	98
V.2.- Disposiciones legales en que se sustenta el dictamen fiscal y la aplicación de la normatividad a falta de estas.-	101
V.3.- Requisitos que de acuerdo a la normatividad, debe cumplir el contador público para emitir dictámenes fiscales.-	106
V.4.- Sanciones aplicables conforme a la normati- vidad interna, al contador público que incurre en faltas al emitir dictámenes fiscales.-	109
V.5.- Tratamiento que se le da conforme a la normatividad a los dictámenes formulados por contadores públicos que fueron sancio- nados por la autoridad fiscalizadora.-	113
V.6.- Propuestas de solución.-	116
Conclusiones.-	124
Bibliografía.-	129
Legislación.-	131

INTRODUCCIÓN.

En lo que respecta al proceso fiscalizador, la administración tributaria ha efectuado algunas adaptaciones a los métodos de revisión, con la finalidad de mejorar la fiscalización y por consiguiente la recaudación; entre estos métodos se encuentra el dictamen fiscal de estados financieros; es conveniente explicar que el dictamen fiscal de estados financieros, es un documento formal en el que se expresa la opinión independiente de un contador público registrado, en relación con la situación fiscal de un contribuyente, documento que se presenta ante la autoridad hacendaria.

Al principio, la presentación del dictamen fiscal existía con carácter de voluntaria, para después surgir también con carácter de obligatorio; el propósito de la autoridad hacendaria es lograr que se considere el dictamen fiscal como un mecanismo y programa de fiscalización cien por ciento confiable y que signifique una garantía para el sistema tributario.

No obstante lo anterior, en el derecho positivo, se le ha dado poca importancia al dictamen fiscal ya que son pocos artículos del Código Fiscal de la Federación y su reglamentación los que lo regulan jurídicamente, desde su presentación, requisitos, revisión e inclusive hasta la liquidación por parte de la

autoridad hacendaria, incluyendo la evaluación a los contadores públicos registrados que los emiten, lo que ha obligado a la autoridad tributaria a emitir lineamientos normativos, cuya aplicación ha generado protestas por parte de los contribuyentes y de los contadores públicos que acuden al Tribunal Fiscal de la Federación a interponer medios de defensa contra su aplicación, resolviendo la autoridad judicial en la mayoría de los casos en favor de los contribuyentes, ya que la normatividad interna es violatoria de las garantías constitucionales.

Por lo tanto, el presente trabajo tiene como fin demostrar que la normatividad interna del sistema tributario, concretamente en lo que se refiere a su aplicación en la sustanciación de los procedimientos de revisión de los dictámenes fiscales, es violatoria del principio de legalidad consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para lo cual se dará un panorama amplio de cómo la autoridad hacendaria emite los lineamientos normativos y los criterios que aplica cuando considera que sus facultades de comprobación no se encuentran reguladas en la legislación y lo que resulta más fácil es aplicar la normatividad interna emitida por ella misma, utilizándola como norma supletoria, para lo cual, en el primer capítulo, por su importancia, se estudiará el concepto de principio, con el propósito de que el lector pueda tener ciertos antecedentes que sean de utilidad en su interpretación, también

se definirá lo que es el principio de la legalidad y el papel que éste juega como limitante en la actividad recaudatoria de la autoridad hacendaria; en el segundo capítulo se definirá qué es el dictamen fiscal y se dará una semblanza de sus primeros treinta años de existencia en el sistema tributario, para finalmente en este mismo capítulo estudiar el contexto legal actual del dictamen, dada su importancia como un medio indirecto de fiscalización de los impuestos federales; en el tercer capítulo se estudiarán algunas de las disposiciones legales que resultan aplicables a la emisión de los dictámenes fiscales, entre las que se tratarán las relativas a los contadores públicos, impedimentos de estos para emitirlos, así como las sanciones aplicables tanto a los contribuyentes que hacen dictaminar sus estados financieros, como a los propios contadores públicos que los emiten; en el capítulo cuarto se analizarán los procedimientos hacendarios en materia de fiscalización, sin duda éste es un tema por demás importante para el lector, ya que la política actual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ha encaminado a la instrumentación permanente de acciones coordinadas con la contaduría pública organizada, con el firme propósito de avanzar en la consolidación del dictamen fiscal, procurando con ello la modernización de sus métodos y procedimientos de revisión y programación de los actos de fiscalización; por último, en el capítulo quinto, se analizará la aplicación de la normatividad interna en la revisión de los dictámenes fiscales; al respecto se demostrará que

no siempre su aplicación está siendo apegada a estricto derecho, lo que implica que la autoridad hacendaria no actúe conforme a las leyes, las cuales precisan los elementos y supuestos de la obligación tributaria, con el objeto de no dejar al arbitrio de las autoridades fiscalizadoras la determinación de las contribuciones federales.

CAPÍTULO I.
EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD COMO LÍMITE A LA
ACTIVIDAD DE RECAUDACIÓN.

Capítulo I.- El principio de legalidad como límite a la actividad de recaudación.

I. 1.- Concepto.

La palabra principio, proviene del latín *principium*, y significa, primer instante del ser de una cosa; origen, base, fundamento, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo sobre cualquier materia; norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta; en derecho, norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales.

Cuando hablamos de función administrativa nos referimos a que constituye una función del Estado que se realiza bajo un orden jurídico. Este último elemento significa que dicha función se desarrolla sometida a un principio que precisamente consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general.

Este principio tiene carácter casi absoluto, pues salvo el caso de facultad discrecional en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción de un principio fundamental.

La legitimidad de una constitución deriva de la genuinidad del órgano que la crea, toda vez que el efecto participa de la naturaleza de la causa. Por consiguiente, para determinar si una constitución es legítima, hay que establecer si su autor también lo fue; la metodología para solucionar dicha cuestión debe ser de carácter histórico, ya que implica la esencia misma de la unidad popular o nacional, y en atención a que sería absurdo que el ser, el modo de ser y el querer ser de un pueblo o nación fueran ilegítimos.

Ahora bien, tomando en consideración la falta de claridad en los textos legislativos, su corta permanencia en el tiempo, que da paso a cambios tendientes a un mayor control, la incorrecta interpretación que a la norma impositiva dan las autoridades encargadas de su aplicación, hacen que aparezcan, las garantías individuales y los principios constitucionales consagrados en nuestra Constitución Política.

De aquí que el propósito esencial de los renglones que siguen, sea permitir a los lectores que, en términos sencillos, se ubiquen ante el magnífico marco que encuadra la seguridad jurídica en el ámbito de la tributación, por eso han de someterse a los límites de actuación que la norma suprema les impone.

1. 2.- La legalidad.

El principio de legalidad está consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, y establece que la misma representa una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite para el legislador cuando se aboca a establecer gravámenes de cualquier tipo, en cumplimiento del principio de legalidad, el cual, partiendo de la base de que el artículo 16 constitucional, dispone que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, esta fundamentación y motivación, en última instancia significan justicia tributaria.

El principio de legalidad tributaria se traduce no sólo en que la contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga la seguridad jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público. Así, toda ley que establezca una contribución a los particulares, ha de contener los elementos que la componen, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época y lugar de pago, exenciones y sanciones.

De lo anterior se deriva que para que la autoridad fiscal emita un acto debidamente fundado y motivado y, por tanto, que cumpla con el principio de legalidad, debe citar las disposiciones en que apoya su proceder y, además, habrá de exponer los motivos y causas del caso particular que encuadran en los supuestos normativos.

En este orden de ideas, cabe insistir en que la fracción IV del artículo 31 constitucional, consagra en su parte final que los mexicanos deben contribuir para el gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ratificando así mediante esta última frase, el principio de legalidad tributaria.

La Legalidad significa conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica.

El principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad privada, debido a que, en ejercicio de sus facultades, se sustrae a favor del Estado algo de su patrimonio.

Un cabal y efectivo cumplimiento de la garantía de legalidad en materia tributaria en nuestro país, da lugar a que el fisco, sea federal o local, no pueda realizar o llevar a cabo algún acto sin que previamente esté facultado para ello. De lo contrario, tal autoridad estaría actuando inconstitucionalmente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 constitucional, para que se cumpla plenamente con la garantía de justicia tributaria, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que se encuentre establecido en ley;**
- b) Que sea proporcional y equitativo; y,**
- c) Que se destine al pago de los gastos públicos.**

Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Aunado a lo anterior, y tomando en consideración lo expuesto en cuanto a que los elementos de un impuesto deben estar consignados en una ley debidamente entendida, como tal, el mencionado órgano judicial ha extendido

la garantía de legalidad, además de a dichos elementos, al procedimiento que se debe seguir para determinar la contribución.

El criterio judicial a que nos referimos señala que al no estipularse en el ordenamiento legal el procedimiento a seguir para la determinación del impuesto, o no hacerlo de manera clara, se traduce en una franca violación al principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De lo hasta aquí comentado resulta de vital importancia y trascendencia el hecho de que el Estado debe cumplir en todo momento con el principio de legalidad tributaria consagrado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al implantar o establecer un tributo a cargo de los particulares, para evitar así dejar en indefensión e inseguridad jurídica a los contribuyentes, al no saber con certeza la extensión y contenido de su obligación fiscal, así como los límites a la facultad recaudadora de la autoridad hacendaria.

El derecho a la legalidad de los actos de la administración, es decir, que los administrados tienen el poder de exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en

consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que, el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa en sentido liso y llano la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley.

Conforme a lo anterior, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición legal.

Por lo que la Ley General que anualmente se expide, con el nombre de Ley de Ingresos de la Federación, contiene únicamente el catálogo de los impuestos que deben recaudarse en el año fiscal, pero sin que en ella se establezcan ni el monto del impuesto, ni los sujetos del mismo, ni el procedimiento que deba seguirse para su recaudación, ya que esto se encuentra en las leyes de cada materia.

En términos generales, el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de los derechos de los particulares. Ya que la potestad otorgada a los funcionarios públicos de exigir de la ciudadanía el pago de determinadas prestaciones para el sostenimiento del Estado, puede prestarse en un momento dado para la comisión de toda clase de abusos y discriminaciones, por eso, es necesario que existan leyes de aplicación general, que con toda precisión determinen los límites y naturaleza de dicha potestad, leyes que permitan a los contribuyentes conocer en forma previa hasta dónde llega la función recaudadora de la autoridad, en esa forma, al subordinarse la acción del fisco al imperio de la ley, se frena el desarrollo de conductas abusivas, conociendo de esta forma el contribuyente con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como los derechos ejercitables en contra del estado, cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñir su actuación.

Los actos y resoluciones del fisco se presumen siempre válidos, hasta que los particulares no demuestren su ilegalidad, no obstante lo anterior, las autoridades fiscales deberán probar los hechos que motiven los actos o

resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

El privilegio de legalidad tributaria encuentra su fundamento jurídico en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que en parte establece que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, para lo cual deberán éstas probar los hechos.

Es importante mencionar que el privilegio de presunción de legalidad, no exonera a las autoridades fiscales de acatar la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional a favor de los gobernados, consistente en motivar y fundamentar sus actos y resoluciones, ya que de no fundamentarlo, no existe obligación de los particulares de agotar los recursos, para impugnar las resoluciones infundadas, pudiendo los gobernados acudir directamente al juicio de amparo.

Hay que hacer notar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se refiere únicamente a los mexicanos como los obligados a contribuir para los gastos públicos, sino que también obliga a los extranjeros, toda vez que el artículo 1º señala que todo individuo gozará de las garantías que ella misma otorga, las cuales no pueden restringirse ni suspenderse, ahora

bien, el artículo 33, establece que los extranjeros tienen derecho a las garantías constitucionales, siempre y cuando no sean extranjeros cuya permanencia sea juzgada como inconveniente, por otro lado, la fracción XVI del artículo 73, de la Carta Magna, faculta al Congreso de la Unión para expedir las leyes sobre nacionalidad y condición jurídica de los extranjeros y el artículo 133, precisa que la Constitución y Leyes que del Congreso emanen serán la Ley Suprema de la Unión, por lo que podemos concluir que los extranjeros al gozar de las garantías constitucionales reservadas exclusivamente para los nacionales deberán también someterse a las leyes que en materia tributaria emita el Congreso de la Unión, es decir, estarán a lo dispuesto por diversas leyes fiscales que establecen con precisión la obligación de tributar para los extranjeros.

Debemos entender por Ley el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley.

Las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen límites a la autoridad en el ejercicio de la facultad discrecional.

De acuerdo al artículo 14 constitucional, la autoridad debe conceder al particular el derecho de ofrecer y rendir pruebas dentro de la esfera administrativa, por su parte el artículo 16, nos conduce a la garantía de legalidad que hace referencia a la fundamentación y motivación.

Por ello, al ser el principio de legalidad uno de los límites de la facultad discrecional, al estar consagrado en el artículo 16 constitucional, cuando la administración pública utilice sus facultades discrecionales para fines distintos a los señalados por la ley, violará la esencia de la misma y por consecuencia, el propio principio de la legalidad.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acoge el principio de legalidad en sus artículos 14, 16 y como ya quedó establecido anteriormente, en la fracción IV del artículo 31, en materia fiscal es donde adquiere una singular importancia el principio de legalidad.

En materia fiscal, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es hechos imponibles, sujetos pasivos, así como el objeto y la cantidad de la prestación, es decir todos los elementos del tributo deben estar contenidos en ley.

En general, en materia fiscal, por la presencia de la garantía de legalidad consignada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, la figura de la potestad discrecional en la norma tributaria, reduce su ámbito esencialmente para regular el acto jurídico que por esencia constituye la principal manifestación de la facultad discrecional en materia fiscal, como son las cuestiones relacionadas con la imposición y condonación de multas o sanciones por violación a las leyes fiscales, porque desde la ley de justicia fiscal el legislador la circunscribió solamente a las sanciones.

Por ello, es de suponerse que la presencia de la potestad discrecional en la norma sustantiva debe limitarse a aquellas cuestiones cuyo contenido no vulnere el principio de legalidad.

En el Código Fiscal de la Federación, encontramos los principios jurídicos mas avanzados, depurados y generales, por lo mismo básico y

fundamental de nuestro derecho fiscal, ya que el mismo es aplicado supletoriamente a las leyes fiscales que regulan cada impuesto.

CAPÍTULO II.
EL DICTAMEN FISCAL.

Capítulo II.- El dictamen fiscal.

II. 1.- Concepto.

La palabra dictamen, proviene del latín *dictamen*, y significa, opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa. Parecer técnico acerca de un caso que se consulta, sobre todo cuando se emite por escrito.

El dictamen fiscal, es el documento o producto final, que suscribe un contador público, conforme a las normas de su profesión, relativas a la naturaleza, alcance y resultados del examen practicado a los estados financieros de los contribuyentes.

Los estados financieros, constituyen manifestaciones que una entidad económica efectúa respecto a su situación financiera y de los resultados de operación para efectos de terceras personas, de aquí la necesidad de los servicios de un contador público para que después de haber efectuado un examen de los estados financieros, emita su opinión acerca de la razonabilidad de las cifras mostradas por estos, los cuales fueron originalmente preparados por la administración de la entidad económica.

Es decir, el dictamen fiscal es el resultado formal de la auditoría a los estados financieros de los contribuyentes, que constituye el informe del contador público registrado, acerca de los resultados obtenidos de su trabajo personal, conforme a las normas de su profesión, y que se integra de dos partes:

- a) La declaración del contador público de haber examinado los estados financieros básicos, aplicando las normas y procedimientos de auditoría; y.**
- b) La opinión del contador público, que determina la razonabilidad de la información presentada, mencionando si está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.**

En esencia, el contador público declara en el dictamen, que ha practicado un examen de los estados financieros de que se trate y que éste se realizó de acuerdo con las normas y principios de auditoría generalmente aceptados; considerando lo anterior, es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera de los contribuyentes.

El concepto anterior, revela que el dictamen de estados financieros es un documento formal, que por su importancia y trascendencia, la preparación y emisión de este documento se encuentra sujeta al cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría establecidos por la profesión; es decir, el dictamen constituye la emisión de un juicio, obtenido sobre bases sólidas y consistentes como es el trabajo del auditor, de ahí que las autoridades fiscales hayan elegido este documento, como base en la verificación de las obligaciones fiscales, añadiendo para ello requisitos específicos que deben ser cumplidos por el contador público que dictamina y el contribuyente dictaminado.

De acuerdo a los conceptos antes señalados, se puede concluir, que el dictamen fiscal es el resultado final del trabajo desarrollado por el contador público registrado, en el cual expresa libremente su opinión profesional acerca de la situación financiera de los contribuyentes.

En este contexto, el dictamen fiscal, es uno de los principales retos en el quehacer fiscalizador, ya que es un instrumento de verificación muy importante, al constituirse como un medio indirecto de fiscalización de los impuestos federales, cuya efectividad se basa en la confianza que la autoridad

fiscal otorga a los contadores públicos que llevan a cabo la dictaminación de los estados financieros.

II. 2.- Tratamiento legal durante sus primeros treinta años (1959 - 1989).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha llevado a cabo acciones que han permitido transformar sustancialmente el proceso fiscalizador con el objeto de modernizarlo y convertirlo en un agente activo en el saneamiento de las finanzas públicas.

De acuerdo con lo anterior, los objetivos y acciones de las autoridades tributarias, se han orientado al logro de una fiscalización que cubra con más eficiencia la amplitud y diversidad de nuestro país, estableciendo una fiscalización más equitativa y normada por criterios institucionales que prevalezcan sobre apreciaciones individuales y subjetivas.

Para comprender el desarrollo e importancia de cualquier actividad humana, es necesario conocer la evolución que ha tenido, conocer los momentos o circunstancias que le dieron origen y cuales han sido los cambios importantes, por lo que a continuación se presenta a manera de reseña, cual ha sido el tratamiento legal del dictamen fiscal de estados financieros, con el propósito de que el lector, conozca su evolución desde su origen en nuestro país.

A través de decreto presidencial, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de abril de 1959, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, actualmente Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, facultada para practicar auditorías, visitas e investigaciones o verificaciones en la contabilidad, documentación y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos, el mismo decreto presidencial estableció que los contribuyentes con ingresos anuales superiores a diez millones de pesos, tenían la obligación de ser dictaminados por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, también quienes tuvieran ingresos inferiores a dicha cifra, podían optar por hacer dictaminarse, es decir, el dictamen para estos causantes era voluntario.

En enero de 1982, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, establece que los causantes que hubieren sido dictaminados por contador público ya no serían revisados por esa dependencia, en materia de Impuesto Sobre la Renta, por los ejercicios dictaminados.

Entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación en abril de 1967, contemplando en su artículo 85 los lineamientos relativos al dictamen fiscal, para ese entonces el dictamen fiscal se presentaba en forma impresa, es decir,

no existía la presentación en dispositivos magnéticos, y el ordenamiento fiscal mencionado seguía contemplando las dos modalidades en su presentación, para contribuyentes voluntarios a dictaminarse y para los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros; en abril de 1980 es publicado el reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, el cuál establece la obligación de entregar diversos anexos junto con el dictamen fiscal y aseveraciones acerca de la revisión fiscal practicada por los contadores públicos autorizados.

Es a partir de febrero de 1981, cuando comienzan a través del Diario Oficial de la Federación la publicación de las resoluciones que establecen reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal, incluyendo diversas disposiciones relativas al dictamen de estados financieros.

Posteriormente, en el año de 1983, el Código Fiscal de la Federación sufre algunas modificaciones; una de ellas fue la incorporación de las disposiciones reguladas originalmente por el artículo 85 del mismo Código, a un nuevo artículo, el 52, que establece entre otros, los requisitos que debe cubrir el contador público para que sea autorizado para emitir dictámenes fiscales; y la obligación estricta de que los dictámenes se apeguen a las disposiciones de ley.

Al no existir ese año un reglamento del Código Fiscal de la Federación, surgen diversas dudas en cuanto a la emisión de los dictámenes correspondientes al ejercicio de 1983; dada la necesidad de reglamentar los aspectos del dictamen fiscal contenidos en el Código Fiscal de la Federación, en febrero de 1984, se publicó el reglamento del Código citado, el cuál reguló en sus artículos 45 al 58 la actividad del contador público como dictaminador fiscal.

Como se puede observar, en los primeros treinta años de existencia del dictamen fiscal, todas las disposiciones publicadas eran para darle forma a su contenido, eran adecuaciones y adaptaciones a las necesidades que surgían con los cambios y requerimientos de cada época.

II. 3.- Regulación actual.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha llevado a cabo acciones que han permitido transformar sustancialmente el dictamen fiscal, con el propósito de modernizarlo y convertirlo en un instrumento que dé respuesta a los nuevos requerimientos de recaudación de las autoridades tributarias.

Desde ese momento, la política de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ha encaminado a la instrumentación permanente de acciones de concertación y coordinación con la contaduría pública, para valorar los avances logrados y la adopción de nuevos mecanismos.

La autoridad fiscal, ha promovido cambios y adecuaciones relevantes en relación con el dictamen fiscal, definiendo una nueva filosofía en los procesos de control y revisión, con el propósito de que éstos se realicen con mayor objetividad y precisión, observando y respetando el principio de legalidad.

Sin duda alguna los cambios de mayor relevancia, han sido el establecimiento de carácter obligatorio del dictamen fiscal, a partir del ejercicio de 1990, en los casos señalados por el propio Código Fiscal de la Federación; el establecimiento del procedimiento de revisión secuencial; y, finalmente la

implantación de la presentación del dictamen fiscal en disco magnético flexible a partir de los estados financieros del ejercicio de 1991.

En enero de 1991, se adicionó al Código Fiscal de la Federación, el artículo 32-A, por el cual se establece la obligatoriedad de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, a las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuadren en alguno de los supuestos contemplados en las fracciones I a IV del propio artículo, teniendo esta disposición efectos retroactivos a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990.

Como es de esperarse, con la nueva disposición surge también una sanción para quien no la cumpla, la cuál consistía en el pago de una multa.

En los últimos años la autoridad fiscal, se ha preocupado cada vez más por comprobar que los contribuyentes cumplan de manera correcta con sus obligaciones fiscales, para ello ha propuesto reformas a diversas leyes fiscales en las que cada vez se agregan nuevos requisitos; para cumplir con este objetivo ha puesto en práctica nuevas acciones de fiscalización con las que nos ha involucrado a todos los contribuyentes en una constante revisión como causantes; ha establecido plazos para la presentación de avisos para

dictaminar estados financieros e informes, tanto para quienes tengan la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros, como para los contribuyentes que opten por hacerlos dictaminar.

El régimen obligatorio del dictamen se concibió como una necesidad básica para el debido registro y control del universo de contribuyentes, a través de bases de datos confiables que dieran mayor objetividad a los programas y acciones de fiscalización en este sector.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableció la obligación al contador público registrado de comprobar anualmente ante esta dependencia, su actualización en la materia, a través de la constancia de cumplimiento de la norma de educación continua, instituida por agrupaciones de contadores públicos reconocidas, o bien, mediante la presentación y aprobación de un examen ante la propia autoridad.

La exclusión del procedimiento de revisión secuencial del reglamento del Código Fiscal de la Federación, se derivó de la necesidad de eliminar obstáculos legales que impedían un ágil desempeño de la función fiscalizadora, ya que se dificultaba la oportuna intervención de la autoridad fiscal, en razón de ésta disposición.

No obstante, el procedimiento de revisión secuencial continúa observándose en forma regular para la gran mayoría de los casos, dentro de la metodología que regula la revisión de dictámenes fiscales, se encuentra establecido que cuando de ésta se determine la conveniencia de obtener información respecto a las declaraciones de los contribuyentes dictaminados, se requerirá, en primera instancia al contador público; y de no satisfacerse el requerimiento, el mismo se hará al contribuyente.

En marzo de 1991, la autoridad tributaria, además de aclarar conceptos, dar interpretaciones oficiales, publicar los nuevos formatos oficiales para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, publica como una opción la presentación del dictamen a través de medios magnéticos.

A partir de marzo de 1992, la autoridad fiscal establece como obligatoria la presentación del dictamen fiscal de estados financieros para efectos fiscales en disco magnético flexible tanto para los contribuyentes voluntarios, como para los obligados, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las reglas para integrar y presentar en disco magnético flexible la información contemplada en los dictámenes fiscales, fueron expedidas en junio

de 1992, como consecuencia de la necesidad de hacer más eficiente el proceso y al mismo tiempo eliminar la discrecionalidad y el empleo de criterios subjetivos dentro del mismo.

Es así que el nuevo esquema desemboca en la agilización, simplificación y optimización de los procedimientos administrativos de control y revisión, mediante la implantación del procedimiento de revisión automática, el cual permite a las áreas operativas desahogarse en forma más confiable y expedita.

El procedimiento de revisión automática del dictamen fiscal, marcó una nueva etapa de la fiscalización en México, ya que dio a los contribuyentes la garantía de que la revisión de sus dictámenes se efectuaba con base en criterios plenamente confiables puesto que se desahoga a través de sistemas electrónicos, que reducen aspectos polémicos o la posibilidad de desviaciones.

Las situaciones expuestas, reflejan el interés de la autoridad fiscal por lograr una fiscalización más equitativa, no solamente en el caso de los contribuyentes sujetos al dictamen fiscal o los que optan por éste régimen, sino en el universo total existente.

CAPÍTULO III.
DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES A LA EMISIÓN DE
LOS DICTÁMENES.

Capítulo III.- Disposiciones fiscales aplicables a la emisión de los dictámenes.

III. 1.- Relativas al dictamen de estados financieros.

Tal y como quedó establecido anteriormente, el derecho positivo da poca importancia al dictamen fiscal, ya que son pocos artículos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento los que lo regulan jurídicamente.

En primer lugar el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, establece que están obligados a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, las personas físicas o morales que se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior obtengan ingresos acumulables que la propia fracción señale.
- II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos.
- III.- Las que se fusionen o escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente.
- IV.- Las entidades de la administración pública federal y las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

El artículo 49 del reglamento del Código Fiscal, señala que los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán presentar ante la autoridad fiscal competente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, a través de dispositivo magnético, la documentación a que se refiere la fracción III del artículo 50 del reglamento citado, acompañando a la misma:

- a) La carta de presentación del dictamen;
- b) El propio dictamen; y,
- c) Relación por escrito de los archivos del disco flexible.

El artículo 52 del Código mencionado, señala que los dictámenes se presumirán ciertos, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales.
- II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento del Código y a las normas de auditoría.
- III.- Que el dictamen se emita conjuntamente con un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Por su parte, el artículo 47 del reglamento citado, precisa que el aviso a que se refiere el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, no surtirá efectos cuando se den los supuestos que en él mismo se invocan, lo anterior, tratándose únicamente de los contribuyentes voluntarios.

Los artículos 50 y 51-A, del reglamento, establecen con precisión cuál es la información adicional que se deberá presentar conjuntamente con el disco magnético flexible que contiene el dictamen fiscal de estados financieros, general y del régimen simplificado, respectivamente.

Ahora bien, los artículos 51 y 51-B, preceptos también del reglamento del Código Fiscal, señalan cuáles son los requisitos que debe reunir la información a que se refiere el párrafo antes señalado, respecto a los dictámenes de estados financieros general y del régimen simplificado, respectivamente.

Por último, el artículo 54 del multicitado reglamento del Código Fiscal de la Federación, dispone en que forma se integrará el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal.

Con el precepto anterior, ha quedado establecido el marco legal mediante el cual el derecho positivo regula al dictamen fiscal.

III. 2.- Relativas al contador público registrado.

En la preparación y emisión de un dictamen, las autoridades fiscales no intervienen directamente, es el contador público quien efectúa un examen y con base a él, emite una opinión profesional independiente respecto de la situación financiera y fiscal de un contribuyente.

La actividad del contador público independiente como dictaminador fiscal, se encuentra regulada a través del Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

El contador público puede emitir dictamen de estados financieros y otros informes fiscales, siempre y cuando obtenga el registro correspondiente que otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, y para ello deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y 45 de su reglamento, que más adelante se señalarán.

Es importante mencionar que el origen de la dictaminación de estados financieros se encuentra en el artículo 52 del Código Fiscal mencionado, encontrando dentro del mismo ordenamiento las primeras reglamentaciones

acerca del contador público, a continuación se presentan en forma resumida, algunos aspectos legales relevantes del mencionado artículo.

El artículo 52 del multicitado Código Fiscal, señala que las afirmaciones contenidas en los dictámenes formulados por el contador público, para efectos fiscales, se presumen ciertos salvo prueba en contrario, cuando se cumpla con los requisitos señalados en sus fracciones, las cuales establecen; que el contador público se debe encontrar registrado ante las autoridades fiscales; que los dictámenes se formulen de acuerdo a normas de auditoría y a disposiciones de reglamento; y, que conjuntamente con el dictamen se emita un informe sobre la situación fiscal del contribuyente.

El requisito de cumplir con un programa de actualización profesional, fue incorporado en las disposiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de marzo de 1992, esto sin duda alguna, coadyuva a mantener e incrementar la calidad técnica en los servicios profesionales de auditoría; y, quizá, sería deseable que en el futuro se incorporara como requisito para obtener el registro, que el aspirante compruebe tener determinada experiencia en el ejercicio de la auditoría.

Para efectos de lo anterior, la fracción I del multicitado artículo 52 del Código Fiscal, establece los requisitos que el contador público que desee obtener registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal debe cumplir, a saber: ser mexicano por nacimiento, tener título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y ser miembro de un colegio de contadores públicos; cabe agregar que también se otorgará registro, a las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de los que sea parte México.

Ahora bien, el artículo 45 del reglamento del Código Fiscal, establece la forma en que se debe tramitar el citado registro ante la autoridad fiscal una vez cumplidos los requisitos antes señalados, y además, el último párrafo de este artículo, establece la obligación a los contadores públicos de que cuenten con registro para emitir dictámenes, a comunicar a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado en disposiciones fiscales, o constancia de cumplimiento de la norma de educación continua, expedida por su colegio o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio.

El artículo 46 del reglamento del Código Fiscal, señala que los contribuyentes que opten o se encuentre obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes, dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente, para lo cual, el aviso citado deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que lo vaya a emitir, y además, se debe referir a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

Por su importancia, es necesario dejar bien establecido, que el artículo 47 del reglamento del Código Fiscal, señala que el aviso a que se refiere el precepto legal mencionado en el párrafo anterior, no surtirá efectos cuando no sea presentado en los términos que al efecto se establecen en el propio numeral; cuando el contador público no esté registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, o su registro se encuentre suspendido o cancelado; cuando antes de la presentación del aviso para dictaminarse, se le notifique al contribuyente una orden de visita domiciliaria, o cuando ya se esté practicando la visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores al que se refiera el aviso, o bien, que exista otro impedimento del contador público que dictaminará.

Cabe mencionar que el artículo 45-A del reglamento, contempla la obligación para los contadores públicos que pertenezcan a despachos contables, de presentar aviso de esta situación, conjuntamente con el aviso a que se refiere el artículo 46 del reglamento.

Como quedó establecido en capítulos anteriores, el dictamen fiscal es un documento formal, que por su importancia y trascendencia el contador público declara en él, que ha practicado un examen de los estados financieros de que se trate y que éste se realizó de acuerdo con las normas y principios de auditoría generalmente aceptados.

Las normas de auditoría, constituyen las directrices generales para los trabajos de auditoría, establecen el marco dentro del cuál, el auditor decide las acciones a implantar para examinar los estados financieros, con el fin de allegarse de información suficiente y competente, que le permita emitir su opinión sobre la razonabilidad de los mismos.

Al respecto, el artículo 52 del reglamento, refiere, para los efectos de la fracción II del artículo 52 de Código Fiscal, que las normas de auditoría se consideran cumplidas, cuando se dé cabal cumplimiento a lo dispuesto por el propio artículo 52 del reglamento.

La definición que según el artículo 52 de Código debe darse a las normas de auditoría, es que son las que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

Como se puede observar, este artículo establece como normas de auditoría, conceptos referidos a la persona, al trabajo que desempeña y a la información del mismo.

Por último, el artículo 48 del reglamento, señala que los contribuyentes que optaron por hacer dictaminar sus estados financieros podrán renunciar a la presentación del dictamen o a sustituir al contador público originalmente designado, para lo cual deberán comunicarlo a la autoridad fiscal competente dentro del plazo que el propio precepto legal establece para esos efectos.

También señala el artículo 48, que cuando el contador público sea quien no pueda formular el dictamen por causa justificada, podrá presentar aviso de sustitución antes de que concluya el plazo para la presentación del dictamen, en cuyo caso la autoridad podrá autorizar a petición del contribuyente, que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio.

No obstante lo anterior, es conveniente dejar establecido que la ley fiscal obligará al contador público a formular el dictamen, si éste no justifica su incapacidad física o el impedimento legal para formularlo, sin embargo, si dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 del reglamento, presenta nuevo aviso comunicando a la autoridad que renuncia a formularlo, únicamente tendrá que justificar los motivos por los que renuncia.

III. 3.- Relativas a impedimentos para dictaminar.

El artículo 53 del reglamento, establece cuáles son los impedimentos por los que el contador público registrado no puede emitir sus dictámenes fiscales para efectos financieros, esto es por afectar su independencia mental y su imparcialidad.

Impedimento legal, es el establecido por la ley debido a la existencia de ciertos hechos o circunstancias personales que lo obligan a inhibirse del conocimiento de determinado asunto, por ser obstáculo para que pueda ser como se dijo anteriormente imparcial e independiente.

Resulta conveniente dejar establecido que mientras las autoridades fiscales consideran que la independencia e imparcialidad son un hecho en los casos señalados por las fracciones contenidas en el artículo 53 del reglamento del Código Fiscal, las normas y procedimientos de auditoría indican que un contador público se encuentra obligado a mantener la independencia en todos sus trabajos profesionales, es decir, no importa que se dé cualquier supuesto de los señalados en el reglamento de la ley de la materia, el contador público está obligado a ser imparcial e independiente y a elaborar el dictamen fiscal de estados financieros.

Por esa razón, es importante reiterar que el contador público que cuente con registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, para emitir dictámenes fiscales, no podrá hacerlo sobre los estados financieros u otros informes, en donde vea afectada su independencia e imparcialidad mental, y se considera que ello ocurre en las siguientes situaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 53 del reglamento de la ley fiscal.

- I. Ser cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio que dictamina, director, miembro del consejo de administración del contribuyente o de una empresa filial, cualquiera que sea la forma en que se le atribuyan sus servicios.
- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que se dictamina, alguna injerencia en los negocios del contribuyente que le impidan mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su participación dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de la bolsa de valores en ejercicio.

- VI. Ser funcionario o empleado del Gobierno Federal, entidad federativa o de un organismo descentralizado con competencia para determinar contribuciones.**
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia mental e imparcialidad de criterio.**

El comisario de una sociedad no se considera impedido para suscribir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, salvo que ocurra alguna de las circunstancias antes mencionadas.

Debemos entender por comisario de una sociedad, aquel que tiene poder y facultad de otra persona para ejecutar alguna orden o entender en algún negocio.

III. 4.- Relativas a las sanciones.

Tratándose de las normas jurídicas que prevén infracciones y sanciones, se emplea el sistema de interpretación estricta, de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las disposiciones fiscales que imponen cargas a los particulares, excepciones y las que fijan sanciones e infracciones, son de aplicación estricta.

Infracción es la acción u omisión intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, un fedatario o un tercero y que está sancionada administrativamente, por regla general mediante una pena pecuniaria, esta pena tiene una doble función, la disciplinaria y la económica reintegradora.

La aplicación estricta tiene por objeto abolir la analogía y sostener el principio del artículo 14 constitucional, las normas relativas a infracciones deben pues ser interpretadas con criterio restrictivo y conforme a su sentido gramatical, no siendo admisible la interpretación extensiva ni la analogía.

La imposición de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas, en cuanto a las infracciones a las disposiciones fiscales, se establece su tipificación tomando en cuenta la materia que regula la disposición infringida y se señalan diversas reglas que permiten aplicar la multa correspondiente en función del momento en que sean cumplidas las obligaciones omitidas, la reincidencia o gravedad de la infracción, entre otros aspectos.

El Código Fiscal de la Federación, considera que las infracciones son perseguidas de oficio, por lo que el artículo 72 del Código citado, establece la obligación para los funcionarios públicos de denunciar las infracciones de las que tenga conocimiento y que entrañen o puedan entrañar infracciones a las disposiciones fiscales.

El artículo 73 del Código mencionado, señala como circunstancias que impiden se impongan multas, la fuerza mayor y el caso fortuito y agrega una circunstancia muy propia de la materia fiscal, que impide la aplicación de la multa, como lo es el cumplimiento espontáneo de las disposiciones fiscales fuera de los plazos legales establecidos por la ley.

Por su parte el artículo 78 del mismo ordenamiento fiscal, dispone que tratándose de la omisión de contribuciones en las declaraciones, se impondrán multas del 20% de las contribuciones omitidas, en caso de que se paguen dentro del plazo concedido por la autoridad, la multa se reducirá a la mitad sin que para ello se requiera resolución administrativa.

El artículo 76 del Código Fiscal, establece el monto de las multas que se aplican por violación a las disposiciones fiscales, por su parte el artículo 77, hace mención de los casos en los que se aumentan o disminuyen estas multas, tomando en consideración los aspectos que en el mismo se señalan.

En materia de multas, infracciones y sanciones administrativas, opera también el principio de legalidad como ya se hizo notar en capítulos anteriores, ya que éstas deben estar expresadas y cuantificadas en preceptos de ley.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 42, fracción IV, del multicitado Código tributario, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, posee la facultad de revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos registrados, sobre los estados financieros de los contribuyentes, dicha revisión se llevará a cabo conforme a los procedimientos establecidos en los artículos 55 y 56 del reglamento del Código Fiscal.

La petición de la información por parte de las autoridades se encuentra condicionada a que las mismas queden satisfechas con respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual significa que si al recibir el dictamen y sus anexos, la autoridad desea verificar cómo se obtuvo la opinión y la información adjunta, puede requerir los papeles de trabajo del contador público y verificar si los mismos cumplen con los requisitos de calidad necesarios.

Cuando los papeles de trabajo proporcionados no satisfacen los requerimientos de las autoridades, éstas pueden recurrir al contribuyente dictaminado y pedirle la información que le auxilie a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Si durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal detecta alguna irregularidad o incumplimiento de los lineamientos señalados en el Código tributario y su reglamento, puede proceder a ejercer medidas correctivas, las cuales consisten desde el exhorto o amonestación al contador público dictaminador, hasta la suspensión temporal o definitiva del registro otorgado por la autoridad tributaria, como a continuación se comentará.

Previamente a tratar lo relativo a las sanciones, es conveniente distinguir que la responsabilidad legal de la información financiera y de los anexos que se acompañan tanto al dictamen del contador público como al informe sobre la revisión fiscal, es del contribuyente, por lo que dicho fundamento legal debe tenerse presente para cualquier aclaración con la autoridad en relación al dictamen fiscal.

El contador público que firma un aviso de dictamen fiscal, se obliga a respetar y a cumplir las diversas disposiciones establecidas en el Código Fiscal y su reglamento, sin embargo, en caso de que no lo hiciera, el artículo 57 del reglamento establece las causas específicas por las que se le podrá exhortar, amonestar, suspender o incluso cancelar su registro.

El ordenamiento en cuestión indica que se amonestará al contador público por las siguientes causas:

- a).- Presente incompletos los anexos del dictamen fiscal,**
- b).- Que la información del dictamen presentada en disco no coincida entre un disco y otro,**
- c).- No cumpla con los requerimientos de información de la autoridad,**

- d).- No cumpla con la norma de educación continua o no demuestre que es socio activo de algún colegio o agrupación contable.**

Es importante señalar, que el exhorto como sanción a los contadores públicos se encuentra regulado en el Código tributario a partir de 1996 en el artículo 52, y además, la fracción X del artículo 56 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contempla la posibilidad de exhortar a los contadores públicos que incurran en alguna violación a las disposiciones fiscales.

Sin embargo, la inclusión en el Código Fiscal de esta figura hace necesaria su reglamentación, en la que se señale con toda claridad cuáles serían las causas que darían motivo a la imposición de un exhorto, si estos son acumulativos y en su caso cualquier otro efecto.

Por otro lado, se suspenderá por un año el registro al contador público que acumule tres amonestaciones, además de esto, también será motivo de suspensión por un año cuando incurra en alguna de las siguientes situaciones:

- a).- No exhiba los papeles de trabajo que debió formular para sustentar el dictamen,**

- b).- Presente disco magnético, que no integre la información conforme a los instructivos que al efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

La suspensión será por dos años cuando el contador público incurra en lo siguiente:

- a).- No presente el informe fiscal, estando obligado a ello,**
b).- Se elabore el informe fiscal, contraviniendo lo establecido para tal efecto, y
c).- Se presente disco magnético sin información.

Asimismo, es motivo de suspensión el que el contador público se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal, en cuyo caso, la suspensión será por el tiempo que dure el proceso.

Por otra parte, es importante mencionar que el cómputo de las amonestaciones y de las suspensiones, se hace por cada actuación del contador, es decir, por cada informe que emita.

La cancelación del registro procederá cuando haya reincidencia en la violación a las disposiciones fiscales relativas al dictamen, entendiéndose por reincidencia cuando se acumulen tres amonestaciones.

Además, cuando participe en la comisión de delitos de carácter fiscal, respecto de los cuales la sentencia lo declare culpable.

Como ha quedado establecido en párrafos anteriores, a partir de 1996, se da precisión a las facultades de las autoridades fiscales para revisar no sólo el dictamen fiscal de estados financieros, sino todo tipo de informes fiscales que emita el contador público, por lo tanto, cualquier anomalía en sus informes será sancionada por la autoridad, y mientras no exista la tipificación precisa al tipo de informe, supletoriamente son aplicables las sanciones contenidas en el artículo 57 del reglamento del Código Fiscal vigente.

Quando la autoridad fiscal vaya a aplicar algún tipo de sanción al contador público procederá como lo establece el artículo 58 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, es decir, determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca

las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

El sistema de aplicación de multas fijas por omisión de contribuciones que establece el Código Fiscal de la Federación, viola por lo menos dos garantías individuales y es evidentemente inconstitucional.

En un análisis sobre el tema, determinaremos las razones por las que se considera que los artículos 73, 75, 76 y 77 del Código mencionado, son contrarios a la Carta Magna, específicamente a sus artículos 16 y 22.

Dichos artículos del Código, especifican cómo y por qué se determinarán multas cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, luego de la revisión del dictamen, determine que hubieron diferencias de impuestos pendientes de pago.

La regla general que se aplica, sin importar las características del contribuyente, señala que la multa será del 50% de los impuestos omitidos si aquél paga antes de que la autoridad fiscal le notifique para que lo haga, y del 70 al 100% en los demás casos.

Asimismo, están previstos otros supuestos, también no individualizables, para aumentar o disminuir las multas, el aumento máximo es del 50%, mientras que la reducción más generosa es del 25% si se trata de contribuyentes que hayan hecho dictaminar sus estados financieros, esto último para ejercicios 1996 y anteriores.

La figura del tributo ha sido caracterizada jurídicamente como una obligación, en su más amplia acepción, por tanto la cuestión referente al nacimiento de dicha obligación debe enfocarse dentro del marco de las obligaciones.

La obligación tributaria surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, la postura del legislador en materia tributaria, coincide con esto ya que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las

situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Con la realización del supuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales, un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

La infracción tributaria tiene como objetivo inmediato, poder sancionar el incumplimiento de una obligación, para obtener su cumplimiento voluntario, si se pensara en la idea del castigo, éste tendría por objeto evitar una determinada conducta y tal sería la de evadir el cumplimiento de la obligación.

Por tratarse de obligaciones, la ley tributaria las establece con carácter imperativo, lo que significa que el contribuyente puede ser forzado a su cumplimiento en caso de no hacerlo voluntariamente, si el solo carácter imperativo de la obligación resulta insuficiente para obtener su cumplimiento voluntario, resulta imprescindible que, junto con la posibilidad de cumplimiento forzado, cada obligación incumplida se constituya en infracción y que de ella se siga la aplicación de una sanción.

Si el hecho de no cumplir con una obligación siempre constituye incumplimiento, no podría igualmente afirmarse que todo incumplimiento trae aparejada una sanción económica, pues para que ello ocurra es necesario que la ley determine los casos en que el incumplimiento debe considerarse como infracción y señalar igualmente la sanción económica que corresponde aplicar en cada caso, pues en otros casos la sanción puede ser una suspensión o una clausura, en principio puede considerarse exceso exigir como requisito de la existencia de una infracción, que la propia ley lo señale en esa forma en cada caso particular, cuando es más simple decir que todo incumplimiento a las obligaciones establecidas por la ley constituye una infracción y que se sancionará en determinada forma, sin embargo, esta es una de las características que diferencia a la materia tributaria de otras de naturaleza también administrativa.

La infracción tributaria estará constituida en cada caso por el incumplimiento de una obligación específica expresamente tipificada como infracción por la ley, de esta manera, sólo el incumplimiento expresamente constituido en infracción podrá ser sancionado.

La regla básica para sancionar en materia fiscal consiste, fundamentalmente, en imponer las multas previstas en el Código Fiscal de la

Federación, vigente, en el momento preciso en que se comete la infracción, bien sea formal o de fondo

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 77 del mismo ordenamiento, establecen que las infracciones de fondo son aquellas cuya comisión trae como consecuencia la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones.

Las multas aplicables a estas infracciones, están previstas en el artículo 76 del Código Fiscal, y se aplican sobre las contribuciones omitidas actualizadas, en principio se aplican cantidades mínimas, y sólo en aquellos casos en los que la infracción se cometa con alguna de las agravantes previstas en el artículo 75 del Código citado, se impondrán cantidades máximas, se considera agravante el hecho de que el infractor sea reincidente, entre otros supuestos.

Los artículos 79 al 91 del Código tributario, precisan que las infracciones llamadas formales, son aquellas cuya comisión no trae como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones; se consideran cometidas en el ejercicio en que se incurre en el incumplimiento a una obligación meramente formal.

Las multas por infracciones formales están establecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, a estas infracciones les será aplicable la sanción vigente en el ejercicio en que se incurrió en la infracción y en primer término, siempre se aplicará la multa mínima y sólo en caso de reincidencia, la máxima.

Es de considerar que tanto las multas a infracciones de fondo, así como aquellas aplicables a las infracciones formales pueden disminuirse en una cantidad del 20% sobre la base de la contribución omitida, en el caso de las de fondo según el artículo 77 fracción II del Código Fiscal, y 20% de la propia multa en el caso de las formales artículo 75 fracción VI del Código citado, siempre que sea cubierto el crédito fiscal dentro de los 45 días siguientes a la notificación de la multa.

El artículo 51 primer párrafo del multicitado Código, señala que cuando las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.

Es decir, se emite una resolución de créditos fiscales al contribuyente, cuando la autoridad llega, a través de revisiones de dictámenes fiscales o de

visitas domiciliarias, al conocimiento de irregularidades en el entero de contribuciones o de irregularidades diversas que, aun sin implicar la omisión en el pago de contribuciones, son consideradas como infracciones a las disposiciones fiscales y sujetas a la imposición de una sanción.

La determinación del crédito fiscal, implica fijar en cantidad líquida el importe a cargo del contribuyente por concepto de:

- a) Impuesto,
- b) Actualización del impuesto,
- c) Recargos,
- d) Sanciones.

Resumiendo, la liquidación es una serie de actos u operaciones, lógicamente engarzados, que se suceden entre sí, para llegar a un resultado; la determinación del importe de la deuda, es decir, la liquidación constituye la etapa final del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria.

Las leyes que establecen multas de todo tipo deben contener reglas adecuadas para que las autoridades impositorias puedan fijar el monto,

tomando en cuenta la gravedad de la infracción, capacidad económica del infractor, posible reincidencia, por lo que, el establecimiento de multas fijadas viola los artículos 22 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Tribunal Fiscal de la Federación señaló los requisitos que deben reunir las resoluciones por las que se impongan sanciones, a la luz de lo dispuesto por los artículos 16 y 22 constitucionales, a saber, las multas deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Que se exprese con precisión el precepto en que se funde,
- b) Que se encuentre motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su imposición, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.
- c) Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

Del análisis al artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 16 constitucional, se concluye que cuando una infracción debe sancionarse con una multa que puede precisarse entre un mínimo y un máximo, si la autoridad impone más del mínimo, debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo lógicamente a las reglas que consigne el artículo 37 citado, así como la gravedad o la levedad de la infracción o los atenuantes o agravantes que hubieran concurrido en su comisión.

Tratándose de la imposición de multas, no basta que la autoridad sancionadora mencione el precepto legal en que la apoya, sino que además es necesario expresar las razones de su aplicación, la gravedad de la infracción y el por qué de su importe, según las condiciones del infractor, y, en general los elementos que sirven de base para imponerla en los términos que la resolvió y que la justifica.

El concepto de multa excesiva se puede establecer, tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la aceptación gramatical del término "excesivo", como de las interpretaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia.

- a) En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable,
- b) Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado, en relación con la gravedad del ilícito fiscal,
- c) El carácter excesivo de la multa está en función de las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para otros,
- d) Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe en el establecimiento del monto pecuniario, tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva,
- e) Las multas excesivas pueden estar establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que la imposición de la multa no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor ni el ilícito fiscal.

Por lo tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente, la correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria está en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, y tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión tributaria, el carácter de la multa también debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en ley.

Por lo que, al tenor de los razonamientos que anteceden se puede concluir que, por lo que toca a la ley, la multa será considerada excesiva y por lo tanto inconstitucional, cuando se fije como multa una cantidad invariable y en su imposición por lo tanto, no se pueda tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor, en efecto, al establecerse un sistema de multas fijas, no se puede apreciar desde el punto de vista legal el carácter excesivo de la multa impuesta, debido a que la autoridad administrativa no está obligada a individualizar el monto de la sanción y por lo tanto no existen

parámetros de comparación, para determinar si la multa va más allá de lo razonable.

CAPÍTULO IV.
PROCEDIMIENTO HACENDARIO EN MATERIA DE
FISCALIZACIÓN.

Capítulo IV.- Procedimiento hacendario en materia de fiscalización.

IV. 1.- Base constitucional.

Nuestro sistema jurídico mexicano se rige básicamente por el principio de legalidad, en este entorno, inmersas en el conjunto de leyes fiscales, se encuentran obligaciones de la más variada índole de observancia por parte de los contribuyentes y de cuya aplicación pudieran generarse dos conductas por parte del gobernado, una de cumplimiento o lícita, cuando el sujeto pasivo respeta y cumple con lo preceptuado por la ley; la otra de incumplimiento o ilícita, que surge como consecuencia de la inobservancia a las disposiciones legales a que el contribuyente está obligado.

De acuerdo al artículo 14 constitucional, la autoridad debe conceder a los particulares el derecho de ofrecer y rendir pruebas dentro de la esfera legal, es decir, mediante juicio ventilado ante el tribunal, en el que sean agotadas las formalidades del procedimiento y apeándose a estricto derecho.

La necesidad de juicio previo, es el marco necesario que presenta el régimen de derecho, porque en toda afectación, no sólo económica sino de

cualquier índole, es imprescindible que los posibles afectados expresen sus puntos de defensa para ser escuchados y tomados en cuenta en juicio.

Del artículo 14 constitucional surge la garantía de audiencia, la cual no obstante se formuló en términos aplicables a los procesos jurisdiccionales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación la ha ido extendiendo a los procedimientos administrativos.

La Suprema Corte de Justicia, ha establecido que no es necesaria la forma de un procedimiento judicial para acatar el artículo 14 constitucional, la esencia del artículo 14 señalado es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar defensas adecuadas, o sea, la existencia en la ley de un procedimiento especial, en el que se dé audiencia al interesado y la oportunidad de rendir pruebas.

Algunas ejecutorias han sido dictadas en materia administrativa, pero no tributaria administrativa, por lo que entratándose de procedimientos relacionados con impuestos, debe establecerse en las leyes tributarias la posibilidad de que el sujeto pasivo, después de dictada la resolución

administrativa pero antes de tener que pagar impuesto alguno, pueda examinar la determinación hecha por la autoridad tributaria, con objeto de alegar y probar contra los hechos que no sean correctos.

Sin embargo, existen tesis en contrario, que sostienen que en materia fiscal, la audiencia debe ser previa a la resolución administrativa, para que se cumpla con la garantía constitucional.

Para cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento, consagradas en el artículo 14 constitucional, la Suprema Corte de Justicia ha establecido también, que si no se llenan las formalidades esenciales, con ello se violan las garantías individuales del interesado y procede concederle la protección federal para el efecto de que se subsanen las deficiencias del procedimiento.

Ahora bien, para definir lo que son las formalidades esenciales del procedimiento, es necesario dejar establecido que se contienen en cuatro etapas procesales, una primera, en la cual se entere al afectado sobre la materia que verá el propio procedimiento, lo que se traduce en un acto de notificación; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que se puedan aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la tercera, es la

relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes; y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

La omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir el procedimiento administrativo o la resolución que lo concluya son causas de anulación del mismo.

El procedimiento administrativo tributario es esencialmente oficioso, la autoridad no puede solamente considerar lo que el obligado le aporta, ni tampoco puede suponer como inexistente lo que el obligado calla.

Todo procedimiento administrativo tributario tiene que concluir con una resolución expresa, que puede ser total o parcialmente negativa o positiva, o que puede ser tácitamente negativa.

Toda resolución debe ser dictada por la autoridad dentro de un término, pero si éste no existe en la ley o si la autoridad no resuelve, frente al silencio de la administración se pueden adoptar cuatro posibles soluciones:

- 1.- A petición del particular, vencido el plazo para la decisión del negocio, éste pasa de la autoridad que debió resolverla a otra,
- 2.- De oficio una segunda autoridad se avoque al conocimiento del asunto que no se hubiese concluido en el término inicialmente fijado,
- 3.- Que expirado el plazo, por una ficción legal se entienda que la autoridad ha decidido afirmativamente, y,
- 4.- Similar a la anterior, se entiende decidido en forma negativa, (*figura jurídica conocida como negativa ficta*), de manera que puede el particular intentar los recursos administrativos o jurisdiccionales que procedan.

A su vez, existen tres sistemas desde el punto de vista doctrinario para que se configure la negativa ficta.

- a) En el primero se requiere que el particular acuda ante la autoridad en dos ocasiones en solicitud de respuesta, reiterando su petición, y a partir de la última promoción se empieza a contar el término de dicha negativa,
- b) En el segundo, el plazo empieza a computarse después de que el expediente ha quedado integrado, y,

- c) El tercer sistema se puede enunciar en el sentido de que si no se da respuesta dentro del término que fija la ley, sin tomar en cuenta la tramitación que debe seguirse, debe tenerse por resuelto en sentido negativo por el simple transcurso del término.

Resulta necesario establecer que los términos proceso y procedimiento son empleados con frecuencia, como sinónimos o intercambiables, conviene, sin embargo, evitar la confusión entre ellos, porque si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso, éste se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio, mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo, así pues, mientras la noción de proceso es esencialmente teleológica, la del procedimiento es de índole formal, y de ahí que, tipos distintos de procesos, se puedan sustanciar por el mismo procedimiento, y viceversa, procedimientos distintos sirvan para tramitar procesos de idéntico tipo.

El proceso es pues un conjunto de procedimientos, entendiéndose éstos, como el conjunto de formas o maneras de actuar, por lo anterior, la palabra procedimiento en el campo jurídico, no debe ni puede ser utilizada como

sinónimo de proceso, el procedimiento se refiere a la forma de actuar y en este sentido, hay muchos y variados procedimientos jurídicos, entre los que podemos mencionar los administrativos, los notariales, los registrales, entre otros; y en los administrativos encontramos las formas de actuación, las conductas a desarrollar por los particulares frente al Estado, por ejemplo, solicitar una licencia, pagar un impuesto o solicitar que se determine el monto de éste.

IV. 2.- Procedimientos e Instrumentos de revisión y su fundamento.

La actividad administrativa tributaria se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, debemos recordar que nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación, es decir, en el procedimiento tributario nos encontramos con que forma parte, y guarda íntima conexión, con el resto de los procedimientos administrativos.

El procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración.

Las normas de procedimiento son aquellas disposiciones jurídicas, que garantizan o hacen efectivo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones, las cuales corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas, y que son establecidas en las normas sustantivas, así pues, las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación.

El procedimiento tributario debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la ley a través de la realización del hecho generador, el procedimiento tributario debe considerarse como el núcleo del derecho tributario administrativo, ya que en cuanto a forma general tiene la tarea de cuidar que el Estado obtenga las prestaciones a que tiene derecho.

El procedimiento tributario se puede dividir en varios grados o fases, de las cuales cada una tiene objetivos determinados por alcanzar, fases que podríamos clasificar de la forma siguiente:

- a) Medidas adoptadas por la autoridad para llegar al conocimiento del hecho generador que se haya producido,**
- b) Procedimiento de instrucción, aplicable para determinar las bases correspondientes a los hechos generadores producidos,**
- c) Procedimientos de determinación y de notificación, por el primero la autoridad determina los créditos fiscales correspondientes o bien revisa las declaraciones o los dictámenes en que los contribuyentes determinan sus obligaciones; por el segundo, la notificación tiene carácter de exteriorización, pero ambos son unilaterales,**
- d) Procedimiento de cobro o recaudación, comprende el cobro por pago voluntario o la ejecución forzosa,**

- e) **Procedimiento de reclamación, procura al deudor una defensa jurídica contra los actos administrativos ilegales de la autoridad tributaria,**
- f) **Procedimiento de restitución, el aplicable para que los particulares que hayan efectuado pagos indebidos puedan recuperarlos de la administración,**
- g) **Procedimiento sancionador, mediante el cual la administración castiga las violaciones legales,**
- h) **Procedimiento de ejecución, serie de actos que tienden al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto.**

Un procedimiento supone, como lo hemos visto, una secuela o sucesión de actos de trámite que culminan con una resolución definitiva, a su vez, una resolución definitiva, puede distinguirse en dos situaciones, aquella en que no ha causado estado y otra en que es firme.

El Código Fiscal de la Federación en sus Títulos V y VI, regula los procedimientos de carácter administrativo (recursos administrativos) y los procedimientos de carácter contencioso (juicio de nulidad).

Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinan la existencia de créditos fiscales, la deben dar a conocer a los contribuyentes a través de una resolución, y si éstos consideran que es ilegal y contraria a derecho, pueden hacer valer en su contra, los medios de defensa que existen, con lo que se inicia el procedimiento administrativo en materia tributaria.

Los recursos administrativos son aquellos medios de defensa que se promueven a petición de parte interesada, en contra de actos administrativos dictados en materia fiscal, con el fin de mantener la legalidad de la actuación de la autoridad fiscal, así como garantizar los derechos e intereses de los contribuyentes.

Es importante dejar establecido que existen instancias administrativas que pueden hacerse valer antes de interponer algún recurso, instancias que los contribuyentes pueden utilizar como medios de defensa anticipados, y tienen como finalidad evitar que la autoridad emita y notifique el acto de molestia correspondiente, y aunque la ley no los considera propiamente como recursos, se les puede dar el tratamiento de medios de defensa ya que puede concluirse un asunto a través de estas instancias administrativas, las cuales están reguladas en los artículos 46 fracción IV y el 48 fracción IV, del Código Fiscal

de la Federación, el primero tratándose de visita domiciliaria y el segundo en relación a los dictámenes fiscales.

El artículo 117 del Código Fiscal, regula el recurso de revocación, el cuál es el medio de defensa que permite combatir las resoluciones que con carácter definitivo dictan las autoridades administrativas o los actos de las autoridades fiscales federales.

El recurso de revocación procede contra resoluciones que determinen contribuciones o accesorios; contra las que nieguen la devolución de cantidades conforme a ley; contra las que siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras; contra cualquier resolución que cause agravio al particular en materia fiscal; además contra las que exijan el pago de créditos, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido; contra las que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución; contra las que afecten el interés jurídico de terceros; y, contra las que determinen el valor de los bienes embargados.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 120 y 125 del Código Fiscal, la interposición del recurso de revocación, es optativa para el interesado, es decir, puede elegir por impugnar la resolución definitiva a través

de este recurso ante la propia autoridad administrativa o bien, promover el juicio de nulidad directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el artículo 133 del Código citado, establece que la resolución que ponga fin al recurso de revocación podrá:

- I.- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreeserlo,**
- II.- Confirmar el acto impugnado,**
- III.- Mandar reponer el procedimiento,**
- IV.- Dejar sin efecto el acto impugnado, o,**
- V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo.**

Es importante mencionar, que si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Los artículos 145 al 196 del multicitado Código, regulan el procedimiento administrativo de ejecución, mediante el cual las autoridades pueden exigir el pago de los créditos fiscales que no son cubiertos o garantizados por los contribuyentes dentro de los plazos señalados por la ley.

Asimismo, las autoridades fiscales podrán, practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal respecto de las contribuciones que a la fecha en que sea practicado éste, ya se hubiesen causado, para tales efectos las autoridades fiscales deberán apearse al procedimiento y a los casos que al efecto se precisan en la ley de la materia.

Por otro lado los artículos 197 al 261 del Código Fiscal, regulan el procedimiento contencioso administrativo, siendo éste aquella instancia jurisdiccional administrativa que se promueve a petición de parte interesada, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en contra de una resolución definitiva, con la finalidad de que se determine y se resuelva la validez y legalidad de la misma, o en su caso se declare su nulidad.

El juicio de nulidad procede en contra de resoluciones definitivas emitidas por las autoridades fiscales federales en las que:

1. Determinen la existencia de una obligación fiscal, la fijen en cantidad líquida, o se den las bases para su liquidación,
2. Nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado,

- 3. Impongan multas por infracción a las normas administrativas federales,**
- 4. Requieran el pago de garantías de obligaciones a cargo de terceros.**

Se consideran resoluciones definitivas, cuando no admiten recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado.

Cabe mencionar, que cuando el contribuyente opta por la vía del recurso de revocación y la resolución que se dicte al respecto fuera parcial o totalmente desfavorable a sus intereses, éste tiene la posibilidad de promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, organismo encargado de resolver las controversias que se suscitan entre las autoridades fiscales y los particulares, quien dictará sentencia definitiva, la cual en los términos del artículo 239 del Código Fiscal, podrá:

- I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada,**
- II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada,**
- III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la**

autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Por último, en materia de recursos, la ley tributaria contempla en sus artículos 245 al 249, como instancia final la interposición del juicio de amparo ya sea indirecto o directo.

El amparo indirecto es denominado así, en razón de que las violaciones de las que va a conocer el Juez de Distrito, serán en forma indirecta, esto es, que el quejoso deberá acreditar ante el órgano de control dichas violaciones, mediante los medios de prueba que la ley expresamente dispone; asimismo, se le denomina biinstancial, en virtud de que el juicio de amparo admite otra instancia más, la cual deberá conocer y fallar el superior jerárquico del Juez de Distrito, quien puede ser, de acuerdo a su competencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito.

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 158 de la Ley de Amparo, el amparo directo procede contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio dictado por Tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no procede ningún recurso ordinario, por el que pueden ser modificados o revocados y ya sea que la

violación se cometa en ellos, o que cometida durante el procedimiento afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo y por violaciones de garantía cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones.

En materia fiscal, el juicio de amparo directo es procedente contra sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando las mismas sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, o a su interpretación jurídica.

Es importante precisar que existen dos casos de excepción al principio de definitividad además del señalado por la ley en el caso del recurso de revocación, excepciones que se aplican únicamente en materia de amparo, a saber: en el primer caso los contribuyentes pueden solicitar directamente el amparo cuando es necesario que se le otorgue la suspensión del acto reclamado rápidamente, como ejemplo podemos mencionar en el supuesto de una clausura; y en el segundo caso se promueve el amparo cuando no existe fundamentación legal para el acto que la autoridad pretende hacer valer.

Nuestro sistema tributario reconoce como instrumentos o medios de fiscalización los directos y los indirectos, los primeros consisten en el control que la propia autoridad fiscal lleva a cabo a través de la revisión de primera

mano de las declaraciones, registros, informes, avisos y otro tipo de documentación fiscal; ahora bien, la fiscalización indirecta consiste en que la autoridad fiscal procede a revisar lo que los Contadores Públicos Registrados o las Instituciones autorizadas han previamente dictaminado.

La fiscalización directa puede clasificarse por el contacto con el contribuyente en revisión de gabinete o en visita domiciliaria; y en atención al grado de sofisticación de la fiscalización en revisión profunda, revisión de gabinete o en revisiones ágiles o masivas.

Derivado de esta última clasificación, surgen diversos métodos o instrumentos de fiscalización como se muestra a continuación:

1. En los métodos de revisión profunda, tenemos las auditorías integrales y las auditorías a renglones específicos.
2. Como métodos de revisión de gabinete, existen la revisión de los dictámenes fiscales y la revisión de las declaraciones.
3. Y en los métodos de revisión ágiles o masivos, se encuentran las revisiones aritméticas, la captación de información fiscal y las cartas invitación.

IV. 3.- Facultades de comprobación.

Como quedó establecido en capítulos anteriores, el Estado para poder satisfacer necesidades colectivas requiere de ingresos, y una de las principales fuentes de éstos son los tributos o contribuciones establecidos en una norma jurídica fiscal, para precisar la forma en que el Estado en el ejercicio de sus facultades de comprobación logra estos ingresos, resulta necesario conocer en primer lugar a ese Estado o sujeto activo en su aspecto tributario, además de cuáles son las facultades de comprobación que la ley fiscal le otorga, iniciaremos pues estableciendo cuáles son las funciones de la Administración Tributaria.

Las funciones de las autoridades tributarias son uno de los elementos que conforman su organización, por lo que, para determinarlos, es necesario conocer con precisión lo que las autoridades fiscales deben hacer, a saber, recaudar, fiscalizar y cobrar.

La función de la recaudación, es la que tiene por objeto percibir el pago de la deuda tributaria, incluyendo en ella todo el conjunto de operaciones correspondientes, que pueden empezar con la preparación de un formulario de declaración, seguir con la recepción de la misma, hasta terminar con la

percepción del pago y aun posteriormente prolongarse con operaciones de control interno.

La recaudación debe ser considerada la función primaria de una administración tributaria, no para señalar una prioridad de valor, sino para destacar qué es la función que primero debe estar presente y de la cual ni en un medio ideal se podría prescindir.

Desde el punto de vista del contribuyente, esta función se puede calificar de pasiva, ya que toda actuación de la autoridad se limita a recibir del contribuyente el pago del impuesto, teniendo únicamente como tarea la de organizar la percepción en la forma más ágil para el contribuyente.

La función de la Fiscalización, es la que tiene por objeto comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones de los contribuyentes para inducirlos a cumplir en caso necesario, comprende todo el conjunto de tareas que tienen por fin compeler al contribuyente a cumplir y por consiguiente, a diferencia de lo dicho respecto de la recaudación, ésta es esencialmente activa.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala de que forma la autoridad hacendaria puede ejercer esta facultad de comprobación o de

fiscalización, estableciendo para tales efectos que las autoridades para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos, han cumplido con las disposiciones fiscales y, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales o la comisión de delitos fiscales, estará facultada para:

- I.- Rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, de los contribuyentes,
- II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran,
- III.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados,
- IV.- Revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado,
- V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para verificar obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales,
- VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte,

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos los informes y datos que posean con motivo de sus funciones,

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia o querrela al Ministerio Público, para que ejerza la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

El precepto señalado, establece que las autoridades fiscales pueden ejercer estas facultades de comprobación, conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Si las autoridades fiscales pretenden controlar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, el primer problema que afrontarán será el de conocer a las personas que son sujetas de alguna obligación fiscal, para lo cual es necesario exigir a los contribuyentes que den a conocer su propia existencia, lo que generalmente se hace a través de su inscripción en un registro, sin embargo, no todos los contribuyentes cumplen con la obligación de registrarse, por lo tanto son desconocidos para las autoridades, y por consiguiente tampoco declaran la existencia del impuesto, pero también ocurre con frecuencia que no todos los registrados declaran su obligación, lo que

propicia que las autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de comprobación, establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

De los contribuyentes que declaran su obligación a la autoridad, no todos lo hacen correctamente, esto significa que sólo una parte de los que están registrados y que declaran, lo hacen íntegra y correctamente, lo cual debe ser objeto de atención por parte de la autoridad para la fiscalización.

La tarea de las autoridades fiscales será la de investigar las declaraciones y los dictámenes presentados, para llegar a determinar si son correctas o no, y en su caso, poder actuar en consecuencia conforme a las previsiones legales para cada caso.

Esta es una de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y es importante señalar que esta fase de la fiscalización es la que mayores dificultades presenta, por ser indudablemente la más compleja y la más difícil de determinar.

La función de la cobranza, es la que cierra el proceso operativo al que hemos hecho referencia y tiene por objeto adoptar las medidas de carácter administrativo o iniciar los procedimientos de cobro coactivo de la deuda

tributaria, hasta que ésta ingrese efectivamente en la caja del fisco, esta fase es imprescindible a la administración tributaria y sus características difieren de las de recaudación y fiscalización, porque la primera de estas últimas tiene por finalidad recibir el pago voluntario y la segunda individualizar el incumplimiento y velar por inducir el cumplimiento, pero ni la función de recaudación ni la función de fiscalización pueden prever el que el contribuyente simplemente se niegue a pagar.

El objetivo mediano que persiguen las autoridades fiscales a través de sus facultades de comprobación, es reducir al máximo la evasión, provocando en el contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes fiscales, y en forma inmediata lo que se pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios.

En nuestro país la fiscalización tiene por objeto comprobar que los contribuyentes o los responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y en caso negativo determinar las contribuciones omitidas, actuando con estricto apego a derecho.

IV. 4.- Formalidades.

.Como ha quedado establecido en puntos anteriores, nuestro sistema jurídico se rige básicamente por los principios de legalidad y por el de audiencia, y de conformidad con el artículo 14 constitucional, la autoridad debe conceder a los particulares el derecho de ofrecer y rendir pruebas mediante juicio ventilado ante el tribunal, en el que sean agotadas las formalidades del procedimiento apegándose a estricto derecho.

Entendiéndose con esto, que los particulares que resulten afectados por algún acto de autoridad, pueden expresar sus puntos de defensa para ser escuchados y tomados en cuenta, algunas tesis han establecido que no son necesarias las formalidades de un procedimiento judicial para acatar el artículo 14 constitucional, el cual señala que en todo procedimiento que sigan las autoridades y como consecuencia se llegue a privar de sus derechos a un particular, éste tenga antes la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar defensas adecuadas.

Tratándose de procedimientos administrativos relacionados con impuestos, es necesario dejar establecido en las leyes tributarias que el sujeto pasivo, después de dictada la resolución administrativa pero antes de tener

que pagar los impuestos, tendrá la posibilidad de examinar la determinación hecha por la autoridad tributaria, con la finalidad de que pueda alegar y probar contra los hechos que no sean correctos.

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido que en materia fiscal, la audiencia debe ser previa a la resolución administrativa, para que se cumpla con la garantía consagrada en el multicitado artículo 14 constitucional.

Una formalidad se define como cada uno de los requisitos legales que han de ser observados o llenados para ejecutar una cosa, o bien, como las condiciones, términos y expresiones requeridos para la validez de un acto.

Por lo anterior, resulta necesario dejar establecido que se debe cumplir con las formalidades esenciales de cualquier procedimiento tributario, las cuales se encuentran consagradas en el artículo 14 constitucional, ya que si no se cubren éstas, se violan las garantías individuales del interesado y procede concederle la suspensión del acto reclamado para el efecto de que las autoridades subsanen las deficiencias del procedimiento.

Es importante que en todo procedimiento administrativo tributario para llegar a la resolución final, se observen las formalidades esenciales, las cuales

como establecimos anteriormente se contienen en cuatro etapas procesales, y que se señalan a continuación:

- 1.- En la cual se entera al afectado sobre la materia del propio procedimiento, lo que se puede traducir en el acto de notificación,
- 2.- La relativa al lapso procesal para ofrecimiento de pruebas, en que se puedan aportar los medios probatorios que estimen pertinentes,
- 3.- La relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes; y,
- 4.- La relativa al momento en que debe dictarse la resolución que decida sobre el asunto.

El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación señala que la falta o incumplimiento de alguna de las formalidades que legalmente deba revestir el procedimiento administrativo son causales de anulación del mismo.

Todos los procedimientos administrativos concluyen con una resolución expresa, la que como ha quedado establecido debe ser dictada por la autoridad

hacendaria dentro de los términos legales que para esos efectos se encuentran establecidos en la propia ley.

Podríamos definir entonces como formalidades de procedimiento a las etapas procesales a través de las cuales las partes involucradas en un procedimiento actúan para que la autoridad lo resuelva en algún sentido.

La actividad administrativa de la autoridad hacendaria se realiza a través de actos que constituyen las formalidades esenciales de los procedimientos, es decir, se podría establecer que las formalidades son el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos.

Un procedimiento supone, como lo hemos visto, de formalidades propias las que se pueden traducir en la secuela o sucesión de actos de trámite que culminan con una resolución definitiva, a su vez, una resolución definitiva, puede distinguirse en dos situaciones, aquella en que no ha causado estado y otra en que es firme.

CAPÍTULO V.
LA NORMATIVIDAD INTERNA APLICADA A LA REVISIÓN
DE LOS DICTÁMENES.

Capítulo V.- La normatividad interna aplicada a la revisión de los dictámenes.

V. 1.- Antecedentes normativos del dictamen fiscal.

Como ha quedado establecido en puntos anteriores, el derecho positivo da poca importancia al dictamen fiscal, ya que son pocos los artículos de la Ley Fiscal y su reglamentación los que lo regulan jurídicamente, lo que ha obligado en consecuencia a que la autoridad tributaria subsane las lagunas legales en materia de dictámenes fiscales, a través de la emisión de lineamientos normativos de distinta índole, cuyo propósito principal es reglamentar la actuación de las autoridades fiscales.

Resulta necesario establecer que la autoridad responsable de normar la actuación de las áreas operativas de fiscalización, tanto de la Federación como de las Entidades Federativas, es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de conformidad con lo establecido en el artículo 55 fracción I, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente, y específicamente la Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora, la que desde la implantación del dictamen fiscal de estados financieros, ha emitido diversidad de criterios y lineamientos normativos, en los

que las distintas áreas operativas involucradas justifican su actuación, cuando no existe precepto legal en el que lo hagan.

Entre estos criterios y lineamientos normativos podemos mencionar como antecedentes entre otros, los que regulan la obligatoriedad del dictamen fiscal de acuerdo al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación; los relativos al tratamiento que se da a los dictámenes de ejercicios montados, es decir, de ejercicios irregulares con regulares; los relativos al tratamiento que se da a los avisos para presentar dictamen fiscal o para sustitución de contador público, cuando no son firmados por el contribuyente ni por el representante legal; los relativos a dictámenes que no se presentan en original y copia, esto aplicable a los dictámenes que se presentaban en cuadernillo y que correspondían a ejercicios 1989 y anteriores; los relativos al procedimiento que desarrollan las autoridades fiscales para la recepción de dictámenes en disco magnético flexible; los relativos al procedimiento de revisión secuencial de los dictámenes; los relativos al procedimiento que realiza la autoridad para imponer amonestaciones a los contadores públicos por incumplimiento a la norma de educación continua; los relativos al tratamiento que se da a los dictámenes que no son presentados dentro de los plazos legales, que para esos efectos establece el Código Fiscal de la Federación.

Cabe mencionar que además, la misma Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora es la encargada de elaborar los formularios oficiales que en materia de dictámenes utilizan los contribuyentes, así como los formatos de oficio utilizables por las autoridades para requerir a los contribuyentes, a los contadores públicos o a los terceros relacionados con ellos la información necesaria para la revisión de sus dictámenes; los formatos para imponer multas ya sean formales o de fondo; los formatos para requerir el propio dictamen a los contribuyentes obligados, e incluso, en algunos casos a los voluntarios; no omito mencionar, que algunos de estos formatos no siempre cuentan con el fundamento legal correcto, como lo veremos más adelante al referirnos específicamente a cada acto jurídico de la autoridad tributaria.

V. 2.- Disposiciones legales en que se sustenta el dictamen fiscal y la aplicación de la normatividad a falta de éstas.

De acuerdo con lo señalado en puntos anteriores, respecto al tratamiento fiscal que conforme a las disposiciones legales su da a los dictámenes fiscales, se mencionó que son sólo dos o tres preceptos legales los que lo regulan, por lo que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a través de la Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora, emitió lineamiento normativo relativo a la presentación del dictamen fiscal y a los avisos para presentarlo, en el que las reglas de actuación pretenden precisamente reglamentar su presentación.

Entre las reglas que contiene el lineamiento señalado, podemos mencionar la que se refiere a los dictámenes extemporáneos de contribuyentes obligados a dictaminarse, en la que se establece en qué casos surte efectos fiscales el dictamen presentado en forma extemporánea y además la multa a que se hace acreedor el contribuyente por este hecho; otra de sus reglas es la referente a los avisos extemporáneos para presentar dictamen de contribuyentes que opten por dictaminarse, esta regla establece el tratamiento que se dará a estos avisos, así como los antecedentes que se deben tomar en cuenta respecto de los contribuyentes, para determinar si surte efectos o no su dictamen, también señala qué tipo de sanción se impondrá al contador público

que emitió el aviso; otra de sus reglas es la de avisos extemporáneos para presentar dictamen de contribuyentes obligados, así como de contribuyentes también obligados, que no atienden el primer requerimiento del dictamen, esta regla señala que en caso de que los contribuyentes de referencia no atiendan el primer requerimiento se les impondrá una multa mínima y se emitirá un segundo requerimiento el cual si no es atendido se procederá a programar a los contribuyentes a visita domiciliaria.

En relación con estos lineamientos normativos, considero que son violatorios del derecho positivo, ya que dentro del Código Fiscal de la Federación, no existe algún artículo que faculte a la autoridad tributaria a que por el hecho de presentar los contribuyentes un dictamen en forma extemporánea éste no surtirá efectos fiscales y mucho menos que si no se atiende un requerimiento, se procederá a programar visita domiciliaria, por lo que se refiere a la extemporaneidad del dictamen ha quedado establecido por parte del Tribunal Fiscal de la Federación, que la presentación extemporánea del dictamen, no puede traer aparejada la consecuencia que pretende darle la autoridad, esto es, el no darle efectos.

De igual manera, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, con la finalidad de uniformar la actuación del personal operativo de las áreas

fiscalizadoras, emitió lineamiento en relación con el procedimiento de revisión secuencial del dictamen, es decir, cuando la autoridad fiscal efectúa la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, deberá invariablemente observar el procedimiento siguiente:

Se revisará el dictamen formulado por el contador público, con los métodos magnéticos que para tal efecto se encuentran implementados, y si es necesario solicitar documentación o información relacionada con el dictamen, en primer término deberá solicitarse al contador público que lo formuló, marcándole copia al contribuyente, y sólo en el caso de que éste no la proporcione, se requerirá directamente al contribuyente, con lo que la autoridad inicia sus facultades de comprobación.

En cuanto a este criterio normativo, considero necesario mencionar que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, no lo respeta, ya que en la práctica, si la autoridad requiere de iniciar facultades de comprobación con algún contribuyente, no es obstáculo para ésta, el que se encuentre dictaminado, ya que con solo emitir un requerimiento de información a un tercero relacionado con la contribuyente, con ello la autoridad inicia sus facultades de comprobación, incluso hay antecedentes de que no obstante existir el procedimiento de revisión secuencial, las Administraciones Locales de

Auditoría Fiscal, están requiriendo a los contribuyentes la comprobación de sus pagos provisionales y en caso de no acreditarlos, se procede a programarlos a visita domiciliaria.

Por otro lado, también existe normatividad en el sentido de que si es necesario el rompimiento del procedimiento de revisión secuencial, se deberá solicitar por escrito a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

En relación con los formatos de requerimiento de información y los de imposición de multas, existen antecedentes en la suprema Corte de Justicia de la Nación que han resuelto en favor de los contribuyentes y no obstante ello, la autoridad insiste en seguir utilizándolos, lo que lógicamente lo convierte en un acto jurídico carente de fundamento legal.

Otro lineamiento normativo de reciente emisión, es el que se refiere a las diferencias de impuestos determinadas en los dictámenes de los contribuyentes voluntarios que no surtirán efectos fiscales por presentarse en forma extemporánea, el mencionado lineamiento establece que los referidos dictámenes no surtirán efectos fiscales, consecuentemente no procede efectuar la revisión del mismo, y por lo tanto, no pueden requerir la comprobación del

pago de las diferencias, sino más bien que la autoridad fiscal competente procederá a programar visita domiciliaria.

Al respecto opino, que si bien es cierto, que la ley establece que tratándose de dictámenes de contribuyentes voluntarios que son presentados en forma extemporánea, no surtirán efectos fiscales, la misma ley no faculta a la autoridad a programar visita domiciliaria por este hecho, y considero lo procedente sería notificar al contribuyente que su dictamen no surtió efectos fiscales por haber sido presentado en forma extemporánea, pero que tal situación no lo libera de la obligación de enterar las diferencias de impuestos pendientes de pago que fueron consignadas en su dictamen, por lo que deberá apegarse al plazo establecido el Código Fiscal de la Federación para presentar sus declaraciones complementarias.

V. 3.- Requisitos que de acuerdo a la normatividad, debe cumplir el contador público para emitir dictámenes fiscales.

De conformidad con el último párrafo del artículo 45 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contadores públicos que obtengan el registro a que se refiere la fracción I, del artículo 52 de dicho Código, deberán presentar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, constancia de que sustentaron y aprobaron examen ante la autoridad fiscal o, en su defecto, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua o constancia de actualización académica, expedida por su colegio o asociación profesional.

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal, consideró conveniente emitir lineamiento normativo, con el propósito de que los contadores públicos tuvieran los elementos para dar cumplimiento con la presentación de la constancia citada, y con ello evitar sanciones tales como exhortos, amonestaciones, suspensiones e incluso cancelaciones de su registro, en los términos del artículo 57 del reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, los contadores públicos registrados, de conformidad con el inciso d) fracción I, del artículo 57 mencionado, serán amonestados por cada

trimestre que transcurra sin que den cumplimiento con la presentación de la multicitada constancia de actualización profesional, por lo que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, implementó a través del lineamiento señalado, algunas formas de evitar estas amonestaciones, entre las que podemos mencionar:

- ◆ Sustentar y aprobar el examen ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- ◆ Presentar la constancia expedida por su colegio o asociación profesional.
- ◆ Si el contador público no se encuentra activo en la dictaminación de estados financieros, deberá presentar escrito libre en el que manifieste bajo protesta de decir verdad este hecho a la autoridad.

En relación con lo anterior, opino que no existe mayor problema, sin embargo, el problema es en cuanto al tratamiento que se da a los dictámenes fiscales que presentan los contribuyentes y que son formulados por contadores públicos que no dan cumplimiento con la norma de educación continua, ya que no surten efectos fiscales, y la Ley Fiscal, en ninguno de sus preceptos establece como causal para no dar efectos al dictamen, el que los contadores

públicos no cumplan con la norma de educación continua, luego entonces la actuación de la autoridad es totalmente fuera de ley, ya que por una falta del contador público registrado, es sancionado el contribuyente al no darle efectos fiscales a su dictamen.

Por último, es importante mencionar que el requisito de cumplir con un programa de actualización profesional, fue incorporado en las disposiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de marzo de 1992, esto sin duda alguna, coadyuva a mantener e incrementar la calidad técnica en los servicios profesionales de auditoría; y, quizá, sería deseable que en el futuro se incorporara como requisito para obtener el registro, que el aspirante compruebe tener determinada experiencia en el ejercicio de la auditoría.

V. 4.- Sanciones aplicables conforme a la normatividad interna, al contador público que incurre en faltas al emitir dictámenes fiscales.

Como quedó establecido en el punto anterior, la sanción más grave la reciben injustamente los contribuyentes, toda vez que su dictamen no surte efectos fiscales, por haber sido formulado por un contador público que no presentó su constancia de cumplimiento de la norma de educación continua.

En cuanto a las sanciones a que se hace acreedor el contador público, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, emitió lineamiento normativo en el que se establecen las sanciones al contador, siendo estas las siguientes:

A los contadores públicos que no presenten su constancia a más tardar el 31 de marzo del año correspondiente, se les emitirá la primera amonestación.

Por lo que respecta a los contadores públicos que no presenten su constancia de cumplimiento de la norma de educación continua, su registro no quedará actualizado y por lo tanto, los avisos para presentar dictamen fiscal, así como los propios dictámenes fiscales, que sean presentados y que

hubieran sido suscritos y elaborados por dichos contadores, no surtirán efectos fiscales.

Como se puede observar, en materia de sanciones al contador público registrado, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, ha normado poco, ya que la mayoría de los actos de fiscalización son dirigidos hacia los contribuyentes ya sean personas físicas o morales, lo que ha generado algunas quejas por parte de éstos, puesto que se les hace responsables por una falta cometida por los contadores públicos.

En relación con lo establecido en el último párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que señala que cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones del propio artículo, la autoridad, suspenderá hasta por tres años su registro y si hubiera reincidencia se procederá a la cancelación definitiva del mismo, al respecto la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, emitió criterio en el sentido de que la suspensión debe fundamentarse únicamente con el artículo 48 del reglamento de Código, sin mencionar el artículo 52 de propio Código, en ese sentido opino que es una decisión totalmente ilícita, dado que el reglamento no puede ir más allá del Código, sin embargo, la autoridad acordó sancionar únicamente con el reglamento del Código.

Por otro lado, también se emitió criterio en lo referente a la aplicación del artículo 67 del referido Código Fiscal, respecto de la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para exhortar, amonestar, suspender e incluso cancelar el registro de los contadores públicos, ya que según la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, si el ejercicio de estas facultades no estuvieran sujetas al plazo de la caducidad establecido en el citado artículo 67, y por lo tanto, se pudieran ejercer en forma indefinida, se violaría la garantía constitucional de la seguridad jurídica de los contadores públicos que se colocan en los supuestos del artículo 57 del reglamento del Código, por lo que de conformidad con el lineamiento que se emitió, las facultades de la autoridad sí se extinguen en el plazo previsto en dicho precepto.

Es importante mencionar, que los comunicados que la autoridad hace a los contadores públicos de irregularidades y sanciones, han sido en algunos casos impugnados por éstos, y en la mayoría de ellos el tribunal ha resuelto en su favor.

En relación con lo expuesto, considero, que hasta en tanto la Administración General de Auditoría Fiscal federal, no revise la motivación y fundamentación de los formatos de oficio que en términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento debieran tenerse para sustentar la notificación

de las sanciones a los contadores públicos registrados, no debería sancionarlos por los motivos expuestos.

V. 5.- Tratamiento que se le da conforme a la normatividad a los dictámenes formulados por contadores públicos que fueron sancionados por la autoridad fiscalizadora.

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal, con la finalidad de uniformar la actuación de las áreas operativas de fiscalización a nivel nacional, en relación con el tratamiento que se deba dar tanto a los avisos para presentar dictamen, que son presentados ante las autoridades fiscales, después de que al contador público que dictaminó le fue comunicado que su registro ha sido suspendido, como a los dictámenes que son presentados ante las autoridades competentes, aun cuando el aviso haya sido presentado antes de la suspensión, emitió criterio normativo con la finalidad de reglamentar la situación mencionada, en el siguiente sentido:

Los avisos para presentar dictamen de estados financieros, presentados después de que al contador público que dictamina se le hubiere comunicado la suspensión de su registro, no surtirán efectos fiscales, debiendo comunicar esta situación a los contribuyentes, con copia al contador público.

Los dictámenes correspondientes a contribuyentes voluntarios, que hayan presentado su aviso para dictaminar estados financieros, en tiempo, o bien, de contribuyentes obligados que hayan presentado el aviso en tiempo o aun extemporáneamente, pero antes de que al contador público que los

dictaminó, le haya sido suspendido su registro, dichos dictámenes surtirán efectos fiscales.

Es conveniente hacer hincapié, en que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, es muy insistente en sancionar a los contribuyentes cuando los contadores públicos incurren en alguna infracción a las disposiciones fiscales, situación que motiva a éstos a acudir a los medios de defensa que existen, a efectos de que las autoridades competentes declaren la nulidad de las resoluciones impugnadas, por carecer éstas de fundamentación y motivación, al no expresar las razones y los elementos legales que tomó la autoridad fiscal para concluir que los contribuyentes se hacen acreedores a la sanción.

Existen otros casos en los que los contribuyentes resultan indirectamente sancionados por la actuación profesional de los contadores públicos que emiten su dictamen fiscal, a saber, cuando el dictamen presentado, está firmado por contador público diferente al que suscribió el dictamen, aun cuando éste sea por ausencia, representación o poder notarial, no se le da efectos fiscales al dictamen, ahora bien, si el contribuyente presentó aviso de sustitución de contador público en los términos del artículo 48 del reglamento del Código, se acepta que el dictamen esté firmado por

contador diferente al que firmó el aviso, en este último caso se procederá a solicitar la programación de visita domiciliaria al contribuyente para comprobar su situación fiscal; también, cuando la autoridad fiscal revisa todos los dictámenes y verifica la opinión o dictamen presentado por los contadores públicos, y que se encuentran anexos al disco magnético flexible, procede a separar todos aquellos que reportan opinión negativa, abstención de opinión o salvedad con repercusión fiscal, y solicita la programación inmediata de visita domiciliaria.

V.6.- Propuestas de solución.

Tratándose del proceso de fiscalización vía dictamen fiscal de estados financieros, la autoridad fiscal ha generado con su actuación, diversas protestas por parte de los contribuyentes y de los propios contadores públicos, toda vez que para la sustanciación de los procedimientos de revisión de los dictámenes, la actuación de la autoridad no está siendo apegada a estricto derecho, por carecer ésta última en algunos casos, de los preceptos legales aplicables, lo que desde mi particular punto de vista, podría subsanarse con las siguientes reformas y adiciones a la ley tributaria.

En relación al procedimiento de revisión secuencial, sería conveniente que se estableciera en el Código Fiscal de la Federación, que cuando la autoridad requiera de información adicional para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, el requerimiento de dicha información lo efectúe invariablemente en primer lugar al contador público y solo en el caso de que este no la proporcione se requiera directamente al contribuyente o a un tercero relacionado, con esta reforma no estaría únicamente regulado a través de un lineamiento normativo, por lo que propongo reformar el primer párrafo del artículo 55 del reglamento del Código

Fiscal, lo que obligaría a la autoridad a respetar el procedimiento de revisión secuencial, al no quedar como una facultad potestativa, quedando así:

Artículo 55.- *Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este reglamento, requerirán:*

En relación con la obligatoriedad para los contribuyentes, de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, resultaría conveniente que los requisitos para estar obligado a emitir dictamen fiscal, fueran más rigurosos, ya que la autoridad debido al número de dictámenes que recibe, no puede revisarlos todos, por lo que termina programando visita domiciliaria a los contribuyentes dictaminados, los cuales ya invirtieron en hacer dictaminar sus estados financieros y finalmente son programados a visita. El precepto mencionado podría quedar como sigue:

Artículo 32-A.- *Las personas físicas con actividades empresariales...*

1.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$20'000,000, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$40'000,000 o que por lo

menos 600 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior...

En cuanto a la obligación por parte de los contadores públicos de comprobar anualmente su actualización en disposiciones fiscales, a través de la constancia de cumplimiento de la norma de educación continua o bien mediante la presentación y aprobación de un examen ante la propia autoridad fiscal, sería conveniente que se implementaran nuevas formas de dar cumplimiento a este requisito, además de las señaladas en el último párrafo del artículo 45 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual podría quedar así:

...expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación o acreditar que realizó estudios de postgrado o que impartió cursos de capacitación, diplomados, maestría, doctorados o que dirigió trabajos de tesis o equivalentes o que elaboró artículos técnicos o trabajos de investigación en materia de auditoría.

De igual forma sería conveniente en beneficio de los contribuyentes, que a los contadores públicos que deseen obtener su registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para emitir dictámenes fiscales, se les exigiera que comprobaran tener experiencia en el ejercicio de

la auditoría, de tal suerte que el artículo 52 del Código Fiscal y el 45 de su reglamento establecieran lo siguiente:

Artículo 52.- *Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario...*

a)...

b)...

c) Las que acrediten fehacientemente, experiencia mínima de tres años en el ejercicio de la auditoría.

Artículo 45.- *El contador público que desee obtener el registro a que se refiere...*

I a III...

IV Acredite fehacientemente, experiencia mínima de tres años en el ejercicio de la auditoría.

En relación a lo establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al aviso que deben presentar los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros y los que optan por hacerlo, independientemente de no surtir efectos en los casos en que la propia ley así lo señale, propongo sea reformado el artículo 47 del reglamento del Código Fiscal, y con esto el contribuyente voluntario que presente aviso para emitir dictamen fiscal, por el simple hecho de presentarlo, se le dé el tratamiento de obligado, y no forzar a la autoridad fiscal a que en el

caso de no recibir el dictamen dentro del plazo legal establecido, programe a los contribuyentes a visita domiciliaria.

En cuanto a la aplicación de sanciones a los contadores públicos y con la finalidad de que estos se apeguen a las disposiciones legales en la emisión de sus dictámenes fiscales, propongo sea reformado el artículo 57 del reglamento del Código Fiscal, para que se considere en éste el exhorto y quedaría así:

Artículo 57.- *La Secretaría exhortará o amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al penúltimo párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:*

1.- Se exhortará al contador público cuando:

- a) El aviso para dictaminar se presente en forma extemporánea.*
- b) El dictamen correspondiente a contribuyentes obligados se presente fuera de los plazos señalados en este Código.*
- c) El aviso para dictaminar o el propio dictamen se presente ante una Administración que no corresponda al domicilio fiscal del contribuyente.*
- d) El aviso o carta de presentación del dictamen tenga datos incorrectos o erróneos o por faltarle algún dato obligatorio.*

- e)** Cuando los datos consignados en el aviso no coincidan con los de la carta de presentación del dictamen.
- f)** No firme el contador público el aviso, la carta de presentación, el dictamen o el informe sobre la situación fiscal del contribuyente.
- g)** Cualquier otra irregularidad de tipo administrativo en la presentación del dictamen que no sea causal de amonestación.

II.- Se amonestará al contador público cuando:

- a)** Acumule cinco exhortos.
- b)** Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este reglamento, 126 y 172 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c)** No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este reglamento. Excepto cuando haya informado por escrito y dentro del plazo establecido, que el contribuyente no le proporcionó la información solicitada.
- d)** ...

III.- 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, 126 y 172 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso la suspensión será por dos años.
- b)** El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión será por un año.

- c) El contador público no cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, inciso b), de este reglamento. En este caso la suspensión será por un año.**
- d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión será por dos años.**
- e) El contador público presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será 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 por un año.**
- g) El contador público, se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso la suspensión durará el tiempo que el contador se encuentre sujeto a proceso.**

IV.- La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información, para tales efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.**
- b) El contador público 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.**

En cuanto a la aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 76, establece que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, se aplicarán las multas del 50% o del 70% al 100%, éstas últimas han generado múltiples quejas por parte de los contribuyentes, por lo que propongo una reforma a la fracción II, del artículo 76 del Código Fiscal para quedar como sigue:

Artículo 76.- *Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial...*

I El 50% de las...

II Del 70% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

Conclusiones.

- 1.- La potestad tributaria, se traduce como la facultad que tiene el Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, estableciendo tributos o contribuciones a fin de que una vez recaudados sean destinados al gasto público y al bien común. Esta potestad se lleva a cabo en dos momentos: la potestad tributaria en estricto sentido y la competencia tributaria.

- 2.- La potestad tributaria en estricto sentido la realiza el Poder Legislativo, el cual la ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad, generarán para los particulares la obligación de pagar contribuciones o tributos, y está regulada en el artículo 73 fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- 3.- La competencia tributaria, corresponde exclusivamente al Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y consiste en recaudar las contribuciones o tributos, determinando o

comprobando cuándo se producen en realidad las situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones. Esta competencia se encuentra regulada en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el diverso artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

- 4.- La función recaudatoria del Estado, se traduce en la obtención de ingresos de los gobernados, ingresos que son aplicados para que el propio Estado pueda realizar una serie de funciones y prestar servicios públicos para satisfacer necesidades colectivas, ya que el Estado es el gestor del bien común.
- 5.- Para lograr el bien común y la obtención de ingresos, el Estado ejerce otra de sus funciones, la de fiscalización, la cual consiste en la comprobación de que los gobernados están cumpliendo con las disposiciones legales y en consecuencia con el pago de los tributos o contribuciones a que están obligados.
- 6.- Una limitación del Estado a esa función fiscalizadora está regulada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que las contribuciones a

cargo de los contribuyentes deben estar contenidas en la ley en la que se precisan los elementos del tributo: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lugar y forma de pago, exenciones y sanciones.

7.- Otra limitación del Estado, que se traduce en principio fundamental del gobernado, es la legitimidad de una ley en relación con la genuinidad del órgano que la crea, y el procedimiento para su creación, por consiguiente, para determinar si las leyes son legítimas hay que establecer si fueron creadas por el órgano apropiado y mediante el proceso legislativo correspondiente.

8.- En tal virtud, los gobernados pueden exigir que el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sujete su actuación o competencia tributaria a las normas legales establecidas al efecto y que las cargas tributarias estén establecidas en una ley.

9.- La legitimidad en materia fiscal, se encuentra regulada en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán siempre legales.

10.- Por otro lado, el artículo 35 del mencionado Código Fiscal de la Federación, señala que los funcionarios fiscales pueden dar a conocer criterios de actuación en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, esto es, estableciendo mediante las circulares internas criterios de interpretación para aclarar algún precepto legal.

Sin embargo, la autoridad fiscal no siempre emite tales criterios para interpretar la ley, sino que en algunos casos lo hace para subsanar lagunas de la misma.

11.- Si bien es cierto que las circulares en materia fiscal, son una normatividad interna que interpreta algunos preceptos legales para su mejor aplicación, también es cierto, que dicha normatividad al subsanar lagunas de ley, implica violación a los principios fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

12.- Como consecuencia de todo lo anterior, cuando las autoridades fiscales aplican la normatividad interna que subsana las lagunas de la ley respecto de la regulación de los dictámenes fiscales, se violan los

principios fundamentales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- Armienta Hernández, Gonzálo, **TRATADO TEÓRICO PRÁCTICO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1992.
- 2.- Arrijoa Vizcaino, Adolfo, **DERECHO FISCAL**, Editorial Themis, Décima Primera Edición, México, 1996.
- 3.- Burgoa Orihuela, Ignacio, **DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO**, Editorial Porrúa, Novena Edición, México, 1994.
- 4.- Cárdenas Elizondo, Francisco, **INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL**, Editorial Porrúa, México, 1992.
- 5.- Flores Zavala, Ernesto, **ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS**, Editorial Porrúa, Décima Sexta Edición, México, 1994.
- 6.- Fraga, Gabino, **DERECHO ADMINISTRATIVO**, Editorial Porrúa, Trigésima Primera Edición, México, 1992.
- 7.- Garza, Sergio Francisco de la, **DERECHO FINANCIERO MEXICANO**, Editorial Porrúa, Décima Octava Edición, México, 1994.
- 8.- Gutiérrez y González, Ernesto, **DERECHO ADMINISTRATIVO Y DERECHO ADMINISTRATIVO AL ESTILO MEXICANO**, Editorial Porrúa, México, 1993.
- 9.- López Cruz, Fernando, **DICTAMEN FISCAL EN DISKETTE**, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Quinta Edición, México, 1996.

- 10.- Margáin Manautou, Emilio, **INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO**, Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1991.
- 11.- Margáin Manautou, Emilio, **DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE ANULACIÓN O DE ILEGITIMIDAD**, Editorial Porrúa, Cuarta Edición, México, 1991.
- 12.- Pérez de León E., Enrique, **NOTAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL ADMINISTRATIVO**, Editorial Porrúa, Décimo Cuarta Edición, México, 1993.
- 13.- Sánchez León, Gregorio, **DERECHO FISCAL MEXICANO**, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Novena Edición, México, 1994.
- 14.- Serra Rojas, Andrés, **DERECHO ADMINISTRATIVO, DOCTRINA, LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA**, Editorial Porrúa, Décima Quinta Edición, México, 1992.
- 15.- Tena Ramírez, Felipe, **DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO**, Editorial Porrúa, Vigésima Novena Edición, México, 1995.
- 16.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍAS**, Tomos I y II, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Décima Primera Edición, México, 1991.

LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.**
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.**
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**
- Código Fiscal de la Federación.**
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.**