

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

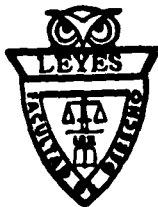


FACULTAD DE DERECHO

EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES Y
EL ABOGADO.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
N O E L O P E Z R I C O

TRABAJO ELABORADO BAJO LA DIRECCION DEL
LIC. EMILIO MARGAIN BARRASA





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 11 de enero del 2002.

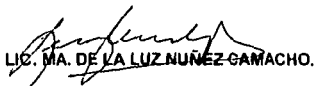
ING LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante NOÉ LÓPEZ RICO, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES Y EL ABOGADO".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ GAMACHO.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

A TI SEÑOR, TE DOY
GRACIAS POR
PERMITIRME LLEGAR
A ESTE MOMENTO
IMPORTANTE DE MI
VIDA.

A MIS PADRES:
ISAIAS Y MARÍA
ESTHER; YA QUE
GRACIAS A SU
INVALUABLE APOYO,
DESVELOS Y
CONSEJOS PUDE
CULMINAR LA
PRIMERA PARTE DE
MI PREPARACIÓN
PROFESIONAL QUE
TANTO ANHELARON.

A MIS HERMANOS:
EDGAR, JESSAEE Y
ORLANDO,
SIMPLEMENTE
GRACIAS POR
COMPRENDERME Y
ESTAR PRESENTES
EN LOS MOMENTOS
MÁS IMPORTANTES
DE MI VIDA.

A MIS AMIGOS:
A TODOS Y CADA
UNO DE USTEDES,
LES AGRADEZCO
POR HABERME
DEMOSTRADO SU
APOYO Y
COMPRENSIÓN EN
LOS MOMENTOS QUE
MÁS LOS NECESITE.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO I EXAMEN DEL DECRETO QUE CREÓ LA DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.	
1.1 Antecedentes de la Auditoría Fiscal en México	1
1.1.1 Precedentes de los Medios de Fiscalización en México	2
1.1.2 La Dirección de Auditoría Fiscal Federal como Órgano de Fiscalización	6
1.2 Análisis de la labor encomendada a los Auditores	21
CAPÍTULO II EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU AMPLIACIÓN HACIA OTROS ASPECTOS FISCALES.	
2.1 Concepto de Dictamen de Estados Financieros	25
2.1.1 Finalidad del Contador Público al emitir el Dictamen de Estados Financieros	29
2.2 Opinión para Efectos Fiscales en el Dictamen de Estados Financieros	31
2.3 Dictamen para Efectos Fiscales	34
2.3.1 Requisitos del Dictamen Fiscal	45
2.3.2 Ventajas del Dictamen Fiscal	53
2.3.3 Consideraciones Constitucionales en relación al Dictamen Fiscal	59
2.4 Naturaleza Jurídica del Dictamen	67

**CAPÍTULO III RESPONSABILIDADES QUE SUME EL CONTADOR
PÚBLICO AUTORIZADO Y SANCIONES APLICABLES.**

3.1	Responsabilidades frente a los Contribuyentes	75
3.2	Responsabilidad frente al Colegio de Contadores	82
3.3	Responsabilidad frente a la Autoridad Fiscal	97
3.3.1	Responsabilidad Administrativa	101
3.3.2	Responsabilidad Penal	119

CAPÍTULO IV LA INTERVENCIÓN DEL ABOGADO.

4.1	Interpretación y Aplicación de las Leyes Tributaria	124
4.2	El Contador Público autorizado, como Abogado del Contribuyente	131
4.3	Ejemplos de problemas legales surgidos con motivo de la Interpretación de las Leyes Tributarias por parte del Contador Público autorizado.	133

LEY DEL SEGURO SOCIAL	139
------------------------------	------------

PROPUESTA	141
------------------	------------

CONCLUSIONES	144
---------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA	149
---------------------	------------

INTRODUCCIÓN

La autoridad fiscal, de conformidad con el artículo 42 fracción IV del Código Tributario, a fin de verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, se encuentra facultada para revisar los dictámenes de estados financieros con fines fiscales que determinados contribuyentes, de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se encuentran obligados a presentar.

Dichos dictámenes, los cuales deben ser emitidos por un contador público registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, se componen de los estados financieros del contribuyente así como de un informe sobre su situación fiscal.

Es necesario destacar que el informe sobre su situación fiscal rebasa el ámbito contable, toda vez que su examen requiere de una interpretación de las leyes fiscales, la cual, para verificar si el contribuyente cumplió correctamente con las obligaciones emanadas de ellas, le compete a un Licenciado en Derecho en virtud de que cuenta con un criterio jurídico, es decir, con la capacidad de entender una norma, compararla y emitir una opinión sobre la misma. Por lo que el dictamen de estados financieros para fines fiscales, para que sea emitido correctamente requiere del apoyo de un licenciado en derecho.

Ahora bien, por lo que hace a los estados financieros, el dictamen debe ser emitido por un experto en la materia, que cumpla con un concepto importante, el de imparcialidad e independencia.

Lógicamente debe, en este sentido, ser un contador público independiente, quien apoyado por abogados y otros especialistas, emitirá su opinión respecto a la situación financiera y fiscal del contribuyente.

De ahí, que el presente trabajo es una investigación mediante la cual se propone dilucidar los siguientes puntos:

- Cual es la naturaleza jurídica de dicha figura, es decir, concluir si se trata de un medio de fiscalización externo con que cuenta la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y si es así, estaríamos presentes frente a una delegación de facultades otorgadas a un particular (contador público), lo cual violaría lo previsto por el artículo 16 constitucional, y si se trata de una figura de carácter contractual.

- Cual es la clase de responsabilidad en que puede incurrir el contador público al emitir el dictamen de estados financieros con fines fiscales de un contribuyente, ya que su conducta puede adecuarse a errores, faltas, omisiones o intencionalidad en su actuar.

- Establecer que tan benéfico es que el dictamen de estados financieros para efectos fiscales deba ser emitido de manera conjunta por un Contador Público y por un Licenciado en Derecho, ello debido a que el contador público no cuenta con la pericia para interpretar la ley.

El estudio que se propone se encuentra dividido en cuatro capítulos, dentro de los cuales se abarca un estudio tanto doctrinario, como de derecho positivo, así como de interrogantes que se plantean y se pretenden resolver a través del mismo.

El primer capítulo se enfoca al estudio de los diversos medios de fiscalización que han existido en México, dentro de los cuales encontramos a la auditoría fiscal, para lo cual se realiza un análisis de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano de fiscalización, ello con la finalidad de adentrarnos a lo que es el dictamen de estados financieros.

El segundo capítulo se avoca a estudiar lo que son los dictámenes de estados financieros en general, para poder entender lo que son los estados financieros para efectos fiscales, cuales son los requisitos para emitirlos, si los mismos tienen ventajas o desventajas, si son o no violatorios de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como establecer su naturaleza jurídica.

El tercer capítulo analiza la responsabilidad en que puede incurrir el contador público al emitir el dictamen, toda vez que al rendir su opinión respecto a los estados financieros del ente dictaminado, la misma puede estar envuelta de errores, negligencia o dolo para la consumación de un delito de carácter fiscal, por lo que el dictaminador puede incurrir en una responsabilidad frente a los contribuyentes, por lo que estaríamos frente a una responsabilidad civil, una responsabilidad frente a la autoridad fiscal, la cual puede ser de tipo administrativo o penal, y por último su conducta puede encuadrarse en una responsabilidad frente al colegio de contadores.

Por último, el cuarto capítulo estudia lo que es la interpretación y aplicación de las leyes tributarias que para efectos de la emisión del dictamen fiscal realiza un contador público, concluyendo que el profesionista adecuado para hacerlo es el licenciado en derecho, toda vez que el cuenta con el criterio jurídico para hacerlo.

Es indudable que se quedarán muchos temas en el tintero, pero también lo es que el objeto del presente ensayo es resaltar las deficiencias que tiene el dictamen de estados financieros que establece como obligatorio el Código Fiscal de la Federación, esperando que se tomen en consideración las propuestas aquí realizadas para su mejor funcionamiento como un medio de fiscalización.

CAPITULO I

1.- EXAMEN DEL DECRETO QUE CREO LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

1.1.- Antecedentes de la Auditoría Fiscal en México.

El Estado, a efecto de dar cumplimiento a sus fines efectúa diversas actividades a través de sus poderes como son el Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Así, el Poder Ejecutivo desarrolla una tarea que se encamina a la creación de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades del gobernado, ya sea individuales o colectivas, siendo las primeras aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado; como ejemplo de ellas tenemos a la alimentación, el vestido, el albergue, entre otros. Las segundas, es decir, las necesidades colectivas son aquellas que surgen a raíz de que el individuo vive en sociedad, siendo las más elementales la conservación del orden interior, la impartición de justicia y educación. Para llevar a cabo dichas actividades, el Estado necesita de recursos los cuales son obtenidos en su gran mayoría de los patrimonios de los particulares, por lo cual se justifica en la misma medida la ejecución de dicha actividad.

Uno de los objetivos que tiene todo Gobierno es satisfacer las necesidades del gobernado y para cumplir con dicha finalidad es necesario contar con recursos financieros, los cuales, entre otros, son obtenidos a través de la recaudación de contribuciones. La utilización de los recursos que se mencionan implica la existencia de erogaciones, que en forma genérica se identifican como gasto público.

Resulta lógico entender que para la realización o ejercicio del gasto público presupone la existencia de fondos que puedan ser afectos a dicho gasto; en un Estado de derecho y para el caso específico de México, el Gobierno Federal cuenta con diferentes medios para allegarse de los recursos necesarios que le permitan dar cumplimiento al objetivo anteriormente señalado; el documento que más claramente nos puede mostrar estos medios esta representado por la Ley de Ingresos de la Federación, la cual establece anualmente los ingresos del Gobierno Federal que deben recaudarse por conceptos de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, emisión de bonos y préstamos, sin embargo dicha recaudación es muy difícil lograrla en su totalidad, toda vez que la gran mayoría de las personas que se encuadra en el hecho imponible no cumplen con la obligación de enterar al fisco, ello a pesar de que es una obligación constitucional consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo cual el Estado implementó diferentes formas o medios para recuperar dichos recursos, mismos que reciben el nombre de medios de fiscalización.

1.1.1.- Precedentes de los Medios de Fiscalización en México.

Pocos son los antecedentes que se tienen en forma específica respecto de la función de fiscalización en México, para que el Estado pudiera recaudar los impuestos y así satisfacer las necesidades del gobernado, mismos que se exponen de forma cronológica.

Tenemos al pueblo Azteca, belicoso por naturaleza, que por la fuerza dominó a muchos otros pueblos o tribus, llegando a expandir su dominio hasta Centroamérica. Los aztecas se mantenían de tributos que le eran entregados por sus dominados y los registros de la historia señalan los procedimientos que aplicaban cuando un pueblo bajo su férula no cumplía con sus tributos;

incumplimientos que eran detectados y reportados por sus calpixque (una especie de recaudadores-audidores). Esta sojuzgación y tiranía excesiva provocó las alianzas que se dieron de muchos pueblos indígenas con Hernán Cortés y sus poco más de 300 coterráneos para lograr la conquista de México.¹

Ya durante la denominada época de la Colonia, el sojuzgamiento se dio a través de la religión apoyada por la fuerza. Los grandes hacendados y grupos económicos tenían que pagar su diezmo al Virrey-Iglesia, y quien no lo hacía, con base en reportes de auditores, eran pasados ante el Tribunal de la Santa Inquisición. El dominio del clero era absoluto, y la acumulación de riqueza fue impresionante, dominio que acabó con las llamadas Leyes de Reforma promulgadas por Benito Juárez.

No fue sino hasta el 8 de noviembre de 1821 cuando se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda. El 16 de noviembre de 1824, el Congreso Constituyente expidió el Decreto para el arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en el que se centralizó en la Secretaría de Hacienda la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Nación, inspeccionar las Casas de Moneda y dirigir la Administración General de Correos, la Colecturía de Renta de Loterías y la Oficina Provisional de Rezagos.

No es sino hasta el 12 de noviembre de 1853 que se le denomina por vez primera Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el año de 1921 se expidió la "Ley del Centenario", antecedente que dio origen en 1924 al Impuesto Sobre la Renta, actualmente el gravamen más importante del Sistema Impositivo Mexicano.

¹ Confrontar el libro de Santillán González Juan Ramón, Auditoría I, Edit. Ecasa, México D.F. 1996, pp 13-69

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925, se estableció como presunción del cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de los contribuyentes, la opinión del Contador Público.

Tal Ley imponía a los causantes que estuvieran comprendidos en las cédulas primera, segunda y tercera (comerciantes, industriales y agricultores) las obligaciones siguientes:

- 1) Presentar un balance general anual dentro de los tres meses siguientes al cierre de su ejercicio;
- 2) Practicar un inventario anual;
- 3) Presentar, junto con su declaración, un resumen de dicho inventario por secciones, conforme a su administración interior, autorizado con una declaración de los jefes de departamento respectivos.

Una vez presentada dicha documentación, las Juntas Calificadoras del Impuesto Sobre la Renta se encargaban de revisarlas y para tal efecto la Ley concedía las siguientes facultades:

- 1) Citar a los causantes para toda aclaración.
- 2) Practicar diligencias de inspección ocular a las instalaciones del causante.
- 3) Verificar y comprobar los datos asentados en las declaraciones contra la contabilidad del causante.
- 4) Verificar inventarios.

Pero, si el causante exhibía el balance (base de la declaración) y los inventarios (parte de la misma declaración), certificados por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entonces las juntas calificadoras podían calificar las declaraciones, limitando la comprobación de los datos manifestados a

la confronta de aquellas partes de la contabilidad que considerasen indispensables.

En la ley del Impuesto Sobre la Renta de 1935 quedó explícito el criterio de conceder crédito y confianza a los hechos afirmados en los "certificados" sobre la corrección razonable de las declaraciones informativas contenidas en los estados financieros correspondientes, como base para calificar y revisar declaraciones de impuestos. Sin embargo las autoridades fiscales no renuncian a sus facultades de inspección, calificación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.²

En el año de 1947 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público Convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, pues no había duda de que el sistema tributario que existía en ese momento no estaba de acuerdo con nuestro desarrollo económico, por lo cual el mismo se violaba por casi todos los contribuyentes.

Lo que más interesaba al fisco federal era lograr que los grandes contribuyentes apoyaran en la derogación del Impuesto General aplicable a las ventas de carácter mercantil el cual se satisfacía adhiriendo timbres fiscales a las facturas de venta, siempre que el importe fuese de \$20.00 en adelante, por otro que se pagase sobre la base de los ingresos percibidos en un mes, toda vez que si se cumplía correctamente con dicho impuesto el contribuyente erogaría más gastos que el impuesto mismo, razón por la cual los representantes del sector privado estuvieron de acuerdo en que el fisco federal debería iniciar una reforma tributaria creando un impuesto sobre el volumen de las transacciones y así se expidió y entró en vigor, en enero de 1948, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

En Diciembre de 1951, se expidió una nueva Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la que en el año de 1953 recogió la descentralización de la fiscalización de este impuesto con la creación de las Comisiones Revisoras de las

² Confrontar el libro de Adam Adam Alfredo y Becerril Lozada Guillermo, La Fiscalización en México, Edit. UNAM, México D.F. 1986, pp. 246

Declaraciones de Ingresos Mercantiles, la cual se integraba por dos representantes del fisco y uno de los organismos de contribuyentes.

En el año de 1956, se descentralizó la administración del impuesto sobre la renta creándose las Delegaciones Calificadoras Fiscales, con competencia para calificar o clasificar a los contribuyentes de dicho impuesto con ingresos brutos anuales hasta los cinco millones de pesos, surgiendo en la capital del país la Junta Calificadora con facultades para calificar las declaraciones de los contribuyentes con ingresos brutos de cinco millones en adelante.

Vista la gran inmoralidad que se observaba en las Delegaciones Calificadoras Fiscales así como en las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles y cuerpos de Auditoría adscritos cada Dirección Administradora de Impuestos, se creó el 21 de abril de 1959 la Dirección de Auditoría Fiscal Federal la cual se conformaba por verdaderos profesionales en Contaduría Pública, con lo cual se originó una transformación en el comportamiento del contribuyente.

1.1.2.- La Dirección de Auditoría Fiscal Federal como Órgano de Fiscalización.

El fisco en dos siglos ha buscado, a través de diferentes formas fiscalizadoras, la manera de recuperar los recursos o ingresos que son indispensables para satisfacer las necesidades de la población.

Sin embargo, los mismos no dieron los resultados esperados toda vez que los contribuyentes siempre encontraban y siguen encontrado la forma para no cumplir con sus obligaciones fiscales, pero uno de los medios que más ha dado resultados es el que surgió con la creación de la Dirección de la Auditoría Fiscal Federal, mismo que consistía, de acuerdo al decreto del 21 de abril de 1959, en practicar auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación,

contabilidad y bienes de los causantes, diligencias que eran de carácter general y no se limitaban a un impuesto determinado.

Para comprender cual era la función de dicha Dirección y ,toda vez que es la base en la que se desarrollará la investigación, es indispensable conocer en primer lugar el concepto de Auditoría, y en segundo, lo que se entiende por Auditoría Fiscal, razón por la cual se plasman algunas definiciones.

Enrique Fowler Newton³ expresa que la palabra auditoría proviene del latín audire que significa oír, toda vez que los primeros auditores de las rendiciones de cuentas de los administradores de los fondos británicos se limitaban a oír las explicaciones orales de dichos funcionarios.

Raúl Enriquez Palomec⁴ menciona que Auditoría "es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de una persona física o moral con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, certificar estados e informes que rindan".

Por otra parte, el Licenciado en Contaduría Victor Manuel Mendivil Escalante⁵ menciona como concepto de Auditoría el siguiente: "Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".

Por su parte Arthur W. Holmes⁶ expresa que Auditoría es un "examen crítico y sistemático de la dirección interna, estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia, y los demás documentos y

³ Fowler Newton, ENRIQUE. Cuestiones Fundamentales de Auditoría. Edit. Tesis. Buenos Aires, 1989, pág. 6

⁴ Enriquez Palomec, RAUL. Léxico Básico del Contador. Edit. Trillas. México 1988. Pág. 14

⁵ Mendivil Escalante, VICTOR MANUEL. El Dictamen en la Contaduría Pública. Edit. Ecasa 5ª. Edición. México 1989. Pág. 15

expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial." De lo anterior se desprende que una auditoría tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de estos estados, expedientes y documentos, es decir, que se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la gerencia y que presentan con veracidad la situación financiera en una fecha determinada y los resultados de las operaciones durante un período que termina en esa fecha.

C. William Glezen ⁷ en su libro denominado "Auditoría, integración de conceptos y de procedimientos" considera a la auditoría como un proceso sistemático que consiste en obtener o evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas.

Para Coultier Davis la auditoría⁸ es el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permiten al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que:

- 1.- El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio.
- 2.- El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa".

Como se puede observar existen infinidad de definiciones de lo que se entiende por auditoría las cuales son complicadas de entender, lógicamente por que utilizan tecnicismos contables, pero analizando cada una de ellas podemos concluir que auditoría es el examen de la información contable (estados financieros) de una empresa o una persona física realizada por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, denominada Licenciado en Contaduría Pública con

⁸ Holmes W. ARTHUR. Auditoría: Principios y Procedimientos. Tomo I. Edit uteha. México D.F. 1987. pp. 922

⁷ William Glezen C. Auditoría, Integración de Conceptos y Procedimientos. Edit. Limusa. México D.F. 1994. pp. 30

⁸ Sánchez FRANCISCO JAVIER. Programas de Auditoría. Edit. Ecasa. México D.F. 1980. pág. 10

capacidad y competencia reconocida, capaz de ofrecer una opinión imparcial, con la intención de establecer la situación real del negocio.

La actuación del contador público es la de un perito en cuentas y expresa sus conclusiones como tal, por eso su dictamen se limita a calificar el balance o estado financiero que haya revisado, en cuanto a su revisión contable y a su expresión de la verdadera situación de la persona física o de la empresa de que se trate. No debe, en manera alguna, expresar su opinión respecto a la situación financiera que esos estados reflejen. En otras palabras, actuando profesionalmente y dentro de los límites que sus funciones de perito en contabilidad le marcan, debe abstenerse de calificar cualquier situación financiera como buena o mala.

Así pues, una vez que ha quedado señalado el concepto de auditoría y con el propósito de entender cual era la finalidad de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, a continuación se define lo que se entiende por auditoría fiscal.

Por Auditoría Fiscal, el Instituto de Administración Tributaria de Lima, Perú ⁹ lo ha definido como "el control crítico y sistemático, que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de las contribuciones. Se efectúa teniendo en cuenta las normas tributarias vigentes en el periodo a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados para establecer una conciliación entre los aspectos legales y contables y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado".

Por otra parte el Licenciado en Contaduría Luis Alberto Sánchez Zaragoza ¹⁰ señala que la Auditoría Fiscal es el acto de autoridad a través del cual, ésta comprueba que los contribuyentes o los responsables solidarios han cumplido o no con sus obligaciones fiscales, pudiéndose efectuar dicho acto en las instalaciones del auditado o bien en las propias oficinas de la autoridad".

⁹ Instituto de Administración Tributaria. Lima, Perú 1993. Pág. 18

¹⁰ Sánchez Zaragoza, LUIS ALBERTO. Véase INDETEC La Auditoría Fiscal en México. Guadalajara, Jalisco México 1995. Pág. 105.

La auditoría fiscal consiste ¹¹ en verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Direcciones o Tesorerías de haciendas estatales y tesorerías municipales. En ésta auditoría recae también, las revisiones que lleven a cabo organismos con facultades de exigir el pago de contribuciones a los contribuyentes, como son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Mencionar auditoría fiscal es casi referirse a un tabú merced al impacto que estas dos palabras causan en los que contribuyen a cubrir el gasto público, ello debido a las consecuentes molestias y transtornos que acarrea una auditoría de esta naturaleza, no obstante se este consciente de haber contribuido y cumplido correctamente con esta obligación ciudadana.

Dos son los objetivos que persigue la auditoría fiscal y son los siguientes:

1.- Que los contribuyentes, incluyan en sus declaraciones información cada vez más fidedigna. En otras palabras, que los contribuyentes no eludan el cumplimiento mediante la presentación de declaraciones con cifras y datos no apegados a la realidad.

2.- La recuperación o cobro de adeudos de los contribuyentes que ya hayan declarado pero que, sin embargo, no han cubierto los adeudos determinados.

De los objetivos anteriores se desprenden dos actividades fundamentales: La primera, relativa a la gestión de cobranza que se ejerce por medio de las oficinas designadas para tal efecto y que están en estrecho contacto con el universo de contribuyentes. La segunda correspondiente a la comprobación de la fidelidad de la información contenida en las declaraciones presentadas, que constituyen la esencia del proceso fiscalizador.

Toda vez que se estableció un panorama general de los conceptos anteriores, es viable introducirnos a los antecedentes de la Auditoría Fiscal en México, ya que

¹¹ Santillana González, Juan Ramón. Auditoría I, Edit. Ecasa 1996. Pág. 13-69.

ello nos dará una visión más amplia de lo que es la auditoría fiscal de tal forma que podamos entender cual fue el objetivo, la misión, el fin de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

No fue sino a mediados de la década de los cincuenta, que el Gobierno Federal de la República Mexicana determinó que el problema de evasión fiscal era uno de los que más le asistía en su gestión; y sin embargo poco podía hacer para enfrentársele merced a la carencia de recursos humanos, materiales y técnicos con que poder combatirlo de manera eficiente. Ante tal situación, soslayó la necesidad y conveniencia de asistirse en su actividad fiscalizadora utilizando indirectamente, el gran potencial que le podía reportar la contaduría pública independiente facultándola para que en forma simultánea al examen de los estados financieros de sus clientes, se extendiera en su revisión hacia el verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias federales.

Ante tal perspectiva, el 21 de abril de 1959 mediante Decreto Presidencial del entonces presidente de la República Adolfo López Mateos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En el decreto citado destacan los siguientes puntos:

- a) El propósito del Gobierno Federal de lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales y al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.
- b) La integración de un Registro de Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar con fines fiscales los estados financieros de los contribuyentes.
- c) El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores e investigaciones innecesarias a los contribuyentes cumplidos que, mediante la

asistencia técnica de contadores públicos designados por dichos contribuyentes, hacen resaltar además su buena fe.

- d) El que a los dictámenes para efectos fiscales de los contribuyentes se daba crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, salvo las pruebas selectivas que dicha Dirección podría realizar para comprobar si los dictámenes se ajustaban a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue de esta manera que en el decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (D.A.F.F.) se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización de los contribuyentes: **el dictamen de contador público para efectos fiscales**. Es importante, por lo tanto, reconocer el gran beneficio que le reportó al país el ampliar su capacidad fiscalizadora mediante este instrumento; y por su parte también a la profesión de contaduría pública al otorgársele un gran reconocimiento y crédito con el nacimiento de dicho dictamen.

Es conveniente aclarar que tal régimen de dictaminación quedó como optativo y no obligatorio, dejando la decisión a los contribuyentes el apearse a él debido a los alicientes anteriormente señalados.

Además, con objeto de lograr mayor interés aún por parte de los contribuyentes, estos alicientes se ampliaron posteriormente al emitir la entonces Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el oficio número 102-119 de fecha 03 de enero de 1962, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 del propio. En ese oficio expresaba que aquel contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público ya no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en materia de Impuestos sobre la Renta en los ejercicios dictaminados, salvo que hubiese motivos para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuestos y no hubiera sido señalada en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal fue derogado por disposición del artículo 2° transitorio del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1° de abril de 1967, lo cual trajo como consecuencia que la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) funcionara solamente de hecho ya que jurídicamente su existencia había cesado, también es necesario mencionar que debido a que en este Código se incorporó el Dictamen de Contador Público para efectos fiscales, esto dio mayor importancia a dicho dictamen, perfeccionando así lo estipulado en el decreto de abril de 1959, con la notoria diferencia que en Código Fiscal de la Federación se expresaba de forma más conservadora, generalizada o menos específica, el crédito que se daría al dictamen y, de manera más amplia, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para probar su veracidad

El artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, el cual no se encontraba reglamentado en ese momento, fue el que hizo alusión al dictamen para efectos fiscales, y del cual destacamos los siguientes aspectos:

- a) Que los hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reunía el siguiente requisito (además se refería a que el contador público que dictaminara estuviera registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público): Que el dictamen se formulara de acuerdo a las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.
- b) Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podría cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento del requisito citado en el inciso anterior.
- c) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligaban a las autoridades fiscales, las que podrían haber ejercido sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o

responsables solidarios, y expedir las liquidaciones de los impuestos omitidos que correspondieran.

Como se puede observar por lo mencionado en el inciso a), el Código Fiscal de la Federación estableció una prioridad de las disposiciones fiscales ante las normas y procedimientos de auditoría. Esto obedeció al hecho de que las primeras emanan del poder legislativo y, en esa forma, el fisco da apoyo y énfasis a sus propias disposiciones sobre cualquier otro tipo de normas; es por ello que aunque no se supongan contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran a existir discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, debería cumplirse en primer término, con el contenido de dichas disposiciones.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ¹² alarmado ante la situación de la falta de reglamentación de dicho artículo, llevo a cabo una serie de pláticas con las autoridades fiscales por conducto de su Comisión Consultiva, a fin de aclarar este asunto. Al respecto se transcribe los párrafos relativos de un boletín especial que se hizo circular entre los miembros del citado instituto en el mes de abril de 1967. "Se nos indicó en el curso de la entrevista que se está elaborando un nuevo reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el que quedará precisado como estarán distribuidas las diversas funciones de dicha Secretaría, incluyendo la de vigilancia que ha realizado la Dirección de Auditoría Fiscal Federal. Al respecto se nos informó que hay un firme propósito de que ésta dependencia subsista y continúe realizando las mismas funciones que hasta ahora ha efectuado. Se informó que el trámite que deben seguir los causantes, para el registro de las auditorías de estados financieros seguirá en los mismos términos que en el pasado".

No fue sino hasta el año de 1972 cuando se confirió nuevamente vida jurídica a la Dirección de Auditoría Fiscal, ya que mediante el Reglamento Interior de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 13 de enero del mismo año, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo, se acordó el funcionamiento de la Dirección.

Desde entonces, el dictamen de contador público para fines fiscales se encontraba vigente, sin embargo, no existía un reglamento que determinara o especificara la forma de operar del mismo, razón por la cual el entonces Presidente de la República José López Portillo, ante la necesidad de establecer un marco jurídico que regulara los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acogieran al régimen de dictamen de estados financieros para efectos fiscales, expidió el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de abril de 1980.

A continuación una síntesis de su contenido por el interés que reviste:

Considerandos:

- Que era propósito del Gobierno Federal alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
- Que el dictamen relativo a estados financieros para fines fiscales emitido por contador público había demostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes.
- Que era necesario haber establecido un adecuado marco jurídico que regulara los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acogieran al régimen de estados financieros para efectos fiscales, y de los contadores públicos que emitieran dichos dictámenes.

Acorde con las ideas anteriores, el reglamento de referencia contenía cinco áreas fundamentales como son:

¹² Tellez Trejo, BENJAMIN ROLANDO. El Dictamen en la Contaduría Pública. Edit. Ecasa 5ª. Edición México 1997. Pág. 15

- 1) Registro de Contadores Públicos. Para obtener el mismo, el Contador Público debía presentar una solicitud ante la Secretaría de Hacienda acompañándola con los siguientes documentos: Acta de nacimiento o carta de naturalización, Título Profesional, Cédula Profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública y ser miembro de un Colegio de Contadores.
- 2) Características formales de los avisos para presentar dictamen fiscal y sus elementos complementarios, como son los casos de sustitución de contador público ,ya sea por incapacidad física o impedimento legal, o impedimentos para dictaminar, entre los que se encuentra entre el ser cónyuge, pariente por consanguinidad en línea recta sin limitación de grado del propietario o socio principal de la empresa así como ser funcionario o empleado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las dependencias fiscales de las entidades federativas coordinadas.
- 3) Requisitos formales y técnicos de presentación de dictámenes, estados financieros y anexos,
- 4) Procedimientos de revisión por parte del fisco, y
- 5) Efectos derivados de la inobservancia del reglamento. En caso de que el contador Público no cumpliera con las disposiciones del reglamento, podía ser suspendido, amonestado e incluso perder el registro para dictaminar.

Sin embargo en el año de 1983, entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, siendo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, el cual rige hasta la fecha, y en su artículo 52 incluye las disposiciones normativas de carácter general que contenía el artículo 85 del anterior Código.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece que los dictámenes realizados por contadores públicos sobre estados financieros se presumirán ciertos, siempre que cumplan con ciertos requisitos, que son:

- a) Que el contador público se encuentre registrado ante las autoridades fiscales, siempre que cumpla con los requisitos que establece el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que para obtener el registro el contador público debe anexar los siguientes documentos: Que acredite su nacionalidad mexicana, Cédula Profesional expedida por la Secretaría de Educación Pública, acreditar que es miembro activo de un Colegio de Contadores y expresar que no es ni ha sido sujeto a proceso por algún tipo de delito ya sea de carácter fiscal o que amerite pena corporal.
- b) Que el dictamen se rinda de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría emitidas por un Colegio de Contadores Públicos.
- c) Así mismo se establece que para que el dictamen del contador público se presuma como cierto es necesario que conjuntamente emita una revisión sobre la situación fiscal del contribuyente dictaminado

A partir del 28 de febrero de 1984, de acuerdo con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, quedó derogado el reglamento del 11 de abril de 1980 y reglas de carácter general, que establecían disposiciones fiscales para los dictámenes de los contadores públicos, por el Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de Febrero de 1984, el que en sus artículos 45 a 58 se refiere, toda vez que se encuentra en vigor, a aspectos relacionados con el dictamen fiscal.

Dichos artículos en términos generales establecen lo siguiente:

- a) Señala los documentos que debe presentar el contador público ante la autoridad fiscal para obtener el registro para la dictaminación (artículo 45, 45-A) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).
- b) Plazo para la presentación del aviso de los contribuyentes que opten o estén obligados a dictaminar sus estados financieros. (artículo 46)

- c) Los casos en que no surte efectos el aviso para obtener la autorización de dictaminar los estados financieros.(artículo 47).
- d) Reglas para que el contribuyente pueda sustituir al contador público originalmente designado (artículo 48)
- e) Plazo que tiene el contribuyente para presentar sus estados financieros dictaminados. (artículo 49)
- f) Señala los documentos que debe anexar el contribuyente al momento de presentar los estados financieros dictaminados (artículos 50 y 51)
- g) Indica el momento en que se encuentran cumplidas las normas de auditoría a que se refiere la fracción segunda del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (artículo 52)
- h) Menciona los impedimentos que tiene un contador público para poder dictaminar los estados financieros. (artículo 53)
- i) Establece la forma en que el contador público debe integrar el informe sobre la situación fiscal del contribuyente (artículo 54)
- j) Expresa los casos en que la Secretaría puede amonestar, suspender o cancelar el registro del contador público para efectos de dictaminación de estados financieros (artículo 57 y 58)

El 04 de enero de 1990 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, diversas modificaciones al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo una de ellas el cambio de nombre a lo que, hasta esa fecha, se llamó Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal; denominándose en lo futuro Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Sin duda alguna que después de la creación del dictamen fiscal, la reforma más trascendente relacionada con ese documento, fue la publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 26 de diciembre de 1990, en la que se incorporó al

Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, el cual establecía que para cierto tipo de personas, físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminaran a partir del 31 de diciembre de 1990, sería obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros.

Así tenemos que las personas que hubiesen obtenido un ingreso acumulable superior a \$20,116,413.00, que el valor de su activo sea superior a \$40,232,825.00 o que por lo menos cuente en su empresa por lo menos con 300 trabajadores tiene obligación de dictaminarse en término de lo dispuesto por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Las personas autorizadas para recibir donativos deducibles tienen la obligación de dictaminarse para fines fiscales solamente que lo harán de forma simplificada.

Las empresas que se escindan o se fusionen tendrán que formular su dictamen para efectos fiscales únicamente sobre el ejercicio en que se fusione o se escinda y el siguiente.

Por último, las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de Entidades Paraestatales así como las que formen parte de la Administración Pública estatal o municipal, tienen la obligación de dictaminarse.

Con fecha 25 de enero de 1993, a través del Diario Oficial, se dan a conocer diversas reformas al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De los cambios relacionados con el dictamen fiscal, destaca el hecho de que a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal se le cambió el nombre por el de Administración General de Auditoría Fiscal Federal, concediéndole a su vez otro tipo de atribuciones a las que ya tenía. Con este cambio jerárquicamente sube de nivel ésta área de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así mismo se crean las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, que son las encargadas de recibir los dictámenes fiscales, así como realizar lo concerniente para su revisión.

En el Diario Oficial del 30 de junio de 1997 se publicó el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, estableciendo que los asuntos en materia de fiscalización quedan a cargo del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, por lo tanto, se conserva el mismo nombre que tenía cuando formaba parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con la creación del Servicio de Administración Tributaria se reformó el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello con el propósito de excluir de ese ordenamiento las disposiciones que en lo futuro son atribuciones del SAT.

Las últimas reformas que se dieron respecto al tema, fue en el año de 1998 (31 de diciembre), destacando la siguiente, toda vez que se trata del tema central de esta investigación, misma que se profundizará durante el transcurso de la misma: A partir del 1º de enero de 1999 se indica en los artículos 91-A y 91-B del Código Fiscal de la Federación que cuando las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación (que comprenden visitas directas, revisión de gabinete, revisión al dictamen fiscal, entre otras), determinen omisiones de impuestos de contribuyentes dictaminados, podrán sancionar al contador público si concluyen que las diferencias de impuestos no fueron reveladas por dicho profesional en su informe sobre la situación fiscal del contribuyente. La multa podrá ascender a una cantidad que fluctúa del 10% al 20 % de las contribuciones que, en opinión de las autoridades, se hubieran omitido; precisando que el monto de la multa no podrá exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen. La multa no procederá cuando la omisión determinada por la autoridad no sea mayor al 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas por el contribuyente, o bien no superen en un 30% a las contribuciones a cargo del propio contribuyente.

1.2.- Análisis de la labor encomendada a los Auditores.

Una vez que se han establecido los antecedentes y evolución de la denominada Dirección de Auditoría Fiscal Federal, es necesario examinar el decreto que le dio origen ya que es importante conocer la forma en que se encontraba estructurada así como su funcionamiento y la labor que le fue encomendada a los auditores.

En dicho Decreto se hace una distinción entre dos tipos de auditoría: la que realiza la autoridad (Dirección de Auditoría Fiscal Federal) y la que realiza el contribuyente a través de un contador público.

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal que estaba a cargo de un contador público titulado, el cual era auxiliado por funcionarios y empleados que le asignaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tenía competencia para practicar auditorías a los contribuyentes para el efecto de comprobar que los mismos habían cumplido con sus obligaciones fiscales. Si de la misma auditoría se desprendía que existían irregularidades que podían ser constitutiva de delito fiscal, se le daba aviso a la Procuraduría Fiscal de la Federación para que denunciara dichas irregularidades al Ministerio Público, el cual determinaba analizando los elementos que le hubiesen allegado, si ejercitaba o no acción penal.

Una vez que se realizaba la auditoría y dependiendo de su resultado dicha Dirección proponía las resoluciones que debían dictar las direcciones administradoras de los impuestos respectivos, las cuales eran en el sentido de establecer si el contribuyente había o no cumplido adecuadamente con el pago de sus contribuciones.

Por lo que hace a la auditoría de los contribuyentes, el artículo séptimo del Decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal estableció que las personas físicas o morales que tuvieran un ingreso de diez millones de pesos o mayor se encontraban obligados a dictaminar sus declaraciones de cualquier clase de impuesto, ya que el reglamento no especificó en ningún momento sobre

que impuesto se debía aplicar dicha disposición. Dicho precepto aparentemente tenía una ventaja que consistía en que el dictamen tenía validez plena, es decir, que no admitía prueba en contrario, que cumplía con todos los requisitos que marca la ley sin ser analizado; sin embargo, el artículo octavo del decreto establecía que la Dirección de Auditoría Fiscal Federal podía realizar pruebas para comprobar si el dictamen se adecuaba a las disposiciones legales aplicables. El legislador, con lo anterior le otorgó al dictamen un valor iuris tantum toda vez que al mismo no se le dio un valor pleno, en virtud de que la autoridad fiscal tenía la facultad de revisarlo, ello con el objeto de determinar si el mismo cumplía con las disposiciones fiscales aplicables.

Las personas que se encontraban en el hecho hipotético tributario contenido en el artículo séptimo del decreto, es decir, con la obligación de dictaminar sus declaraciones, tenían que contratar los servicios de un contador público el cual debía contar con el registro que lo facultaba para auditar mismo que era otorgado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.¹³

Una vez que el contador público registrado emita su dictamen y la autoridad a través de las pruebas que practicaba determinaba que existían irregularidades en el dictamen que conducían a la evasión fiscal, la Auditoría Fiscal Federal podía cancelar el registro del contador o turnar el expediente a la Procuraduría Fiscal Federal para que resolviera si era necesario denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto de que se ejercitara acción penal en contra del contador en carácter de coadyuvante y notificar al Colegio de Contadores respecto de las determinaciones anteriormente señaladas.

Cuando se hubiere expedido la orden de auditoría o se hubiere notificado al contribuyente respecto de la misma, no procedía la presentación de las declaraciones con dictamen.

El mecanismo fiscalizador al que se a hecho referencia, se fijó con la intención de que los causantes no evadieran al fisco, es decir, que con el mismo se trató de

¹³ Infra pág. 15

evitar que los sujetos pasivos declararan menos ingresos de los que realmente percibían, ya que además de que privaba al Estado de una parte de sus ingresos, originaba inequidad con los sujetos que se encontraban en la misma situación jurídica, ello en virtud de que al declarar menos ingresos de los percibidos, originaba una aplicación desigual de la legislación fiscal.

A continuación se presenta el comentario del Licenciado Agustín Santamaria, publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. en un boletín especial en el mes de abril de 1967, en relación a los dictámenes emitidos para efectos fiscales por contadores públicos¹⁴. Dicho comentario enmarca la labor que la autoridad fiscal encomendó a los auditores:

"1.- El contador Público registrado en la Dirección de Auditoría Fiscal, no es ni una autoridad, ni un órgano auxiliar de la autoridad, por lo que sus dictámenes no pueden considerarse como actos de autoridad.

2.- Los efectos del dictamen del contador público, bajo el decreto de abril de 1959, no son ni determinar una situación final o definitiva del causante respecto del cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, ni el que las autoridades fiscales queden obligadas a no practicar auditorías de los libros y cuentas del causante.

3.- No obstante lo previsto por el decreto del 21 de abril de 1959, las autoridades fiscales han tenido, tuvieron y siguen teniendo, durante la vigencia del decreto, la facultad ilimitada y discrecional de practicar en cualquier tiempo auditorías e investigaciones de los libros y cuentas del causante, aún cuando hubiere existido dictamen de contador público registrado y se hubiere comprobado mediante las pruebas selectivas, que el dictamen se ajusto a las disposiciones aplicables a los principios generalmente aceptados por la contabilidad

4.- Bajo el decreto del 21 de abril de 1959, la naturaleza del dictamen del contador para efectos fiscales es la de una opinión técnica o dictamen pericial y sus efectos

¹⁴ Ibidem. Pág. 478-480

son los de una prueba pericial a la que la autoridad fiscal puede darle discrecionalmente y a su juicio un valor probatorio pleno, o bien, un valor relativo o no darle ningún valor probatorio.

5.- Las disposiciones del decreto de 21 de abril de 1959 respecto de la fuerza o valor del dictamen del contador público registrado, debe considerarse como la expresión de una política que seguirán las autoridades hacendarias, pero no como una obligación de presumir como regla general y dentro de sus facultades discrecionales, que los dictámenes de los contadores eran ciertos o dignos de crédito y de darles un valor probatorio pleno, salvo que las pruebas selectivas previstas por dicho decreto, probaren lo contrario."

Basados en los criterios anteriores se concluye que al auditor se le confirió la tarea de emitir una opinión técnica respecto de la situación contable del contribuyente, al efecto de que la misma se tomara en cuenta para establecer si el causante cumplía o no con sus obligaciones fiscales, recordando que dicha opinión no establecía una situación definitiva, toda vez que la autoridad podía verificar que lo dicho por el auditor era cierto.

Así mismo, el dictamen elaborado por el contador público de acuerdo con la exposición de motivos del Decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal fue y sigue siendo un instrumento contra la evasión fiscal, el cual se encarga de brindar seguridad razonable de que la situación fiscal, libros, registros y documentos del contribuyente estén apegados a las disposiciones fiscales.

Es por ello, que la tarea designada al auditor es otorgarle al causante tranquilidad en cuanto a la veracidad de los hechos afirmados por él sobre los estados financieros del dictaminado y a la autoridad fiscal, el brindarle certeza de que el contribuyente entera de manera correcta las contribuciones a que está obligado de conformidad con las leyes fiscales.

CAPITULO II.

2.- EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU AMPLIACION HACIA OTROS ASPECTOS FISCALES.

2.1.- Concepto de Dictamen de Estados Financieros.

Para comprender lo que se entiende por dictamen de estados financieros es necesario conocer en primer término lo que son los estados financieros.

La situación de una empresa y los resultados obtenidos como consecuencia de las transacciones mercantiles efectuadas en cada ejercicio, se presentan por medio de los llamados estados financieros, los que se formulan con datos que figuran en la contabilidad, para suministrarle la información a los interesados en el negocio.

César Calvo Langarica¹⁵ define a los estados financieros como un documento primordialmente económico que proporciona informes periódicos o a fechas determinadas, sobre el estado o desarrollo de la administración de una empresa.

Se dice que es esencialmente numérico porque son datos que se obtienen directamente de los registros contables que se reflejan mediante cifras.

Son informes periódicos o a fechas determinadas ya que los datos pueden abarcar un período determinado o se muestren en un momento determinado.

El estado o desarrollo de la administración significa que cualquier política seguida dentro de una organización deberá quedar reflejada en los estados financieros, y es labor del contador determinar e interpretar dichas situaciones

¹⁵ Calvo Langarica César, Análisis e Interpretación de Estados Financieros, 10ª. Edición, Edit. PAC, México D.F. 1981, pp 435.

Así mismo tenemos que los estados financieros¹⁶, por consiguiente, "son los documentos que muestran cuantitativamente, ya sea total o parcialmente, el origen y la aplicación de los recursos empleados para realizar un negocio o cumplir determinado objetivo, el resultado obtenido en la empresa, su desarrollo y la situación que guarda el negocio."

La anterior definición resulta incompleta toda vez que no se toman en consideración factores que no son cuantificables, como sucede con las condiciones de mercado, la capacidad de los administradores, la eficiencia de la mano de obra, los problemas de transporte, entre otros; es decir, que los estados financieros no muestran con exactitud matemática la posición financiera del negocio porque en gran parte es necesario tomar en cuenta juicios y opiniones, es por ello que me adhiero a la definición dada por Alfredo Pérez Harris, ya que el toma en consideración los factores no cuantificables. Así tenemos que el estado financiero "es un documento fundamentalmente numérico, en cuyos valores se consigna el resultado de haberse conjugado los factores de la producción por una empresa, así como de haberse aplicado las políticas y medidas administrativas dictadas por los directivos de las misma, y en cuya formulación y estimación de valores intervienen las convenciones contables y juicios personales de quien los formula; a una fecha o por un período determinado".¹⁷

Existen ciertos requisitos que deben tener los estados financieros para que cumplan con su misión informativa, mismos que se indican a continuación:

- a) Universalidad.- Que la información que brinden sea clara y accesible, utilizando al efecto terminología comprensible y una estructuración simple.
- b) Periodicidad.- Que su elaboración se lleve a cabo cada cierto tiempo, en una época determinada

¹⁶Gutiérrez F: ALFREDO, Los Estados Financieros y su análisis, Edit. Fondo de Cultura Económica. México D.F. 1980 PÁG. 14.

¹⁷ Pérez Harris, ALFREDO. Los Estados Financieros, su análisis e interpretación Edit. Ecasa. México D.F. pag. 11

- c) Oportunidad.- Que la información que consignen sea rendida en el momento que le favorezca a la empresa.

Anteriormente, se consideraba que los estados financieros se debían formular casi exclusivamente para fines y conocimientos del contador de la empresa, toda vez que éstos le permitirían conocer si las cuentas del libro mayor habían sido operadas correctamente. De ahí que se estimara como mera formalidad para cerrar los libros de contabilidad.

Esta consideración ha evolucionado en su totalidad y actualmente los estados financieros se preparan con fines eminentemente informativos, la importancia de ellos radica precisamente en la utilidad que pueden brindar como medio de información oportuna, fehaciente y accesible a ejecutivos y accionistas,, en virtud de que en base a ellos podrán conocer resultados, tomar decisiones, elaborar planes y proyectos, elegir alternativas, etcétera.

La información contenida en los estados financieros, básicamente interesa a dos grupos, los que tienen intereses directos en la empresa y aquellos cuya relación es limitada. Basándose en esta consideración es posible enmarcarlos en la siguiente división:

Los que tienen interés directo:

- Dueño o Accionistas.- Les interesa la reutilidad o productividad en su inversión, como se ha administrado la misma, cuanto tiene y cuanto debe la empresa (estructura financiera) y los resultados obtenidos en el período.
- Ejecutivos.- Les preocupa si su política administrativa, de producción, ventas ha sido congruente con los objetivos estratégicos y de operación de la empresa, así como detectar fallas en la estructura financiera de la empresa
- Obreros y empleados.- Les interesa conocer los resultados de la empresa, a fin de participar en las utilidades que ésta genera y a la que por ley tienen derecho a participar en ellas.

Los que tienen interés indirecto:

- Proveedores y acreedores en general.- Les interesa los estados financieros como información base para el otorgamiento, aumento o suspensión de líneas de crédito, ampliación o reducción de plazos para el pago de adeudos.
- Inversionistas.- Los estados financieros les proporcionan elementos de juicio que permiten considerar la conveniencia de invertir en una empresa.
- Banca .- Mediante el estudio y análisis de los estados financieros las instituciones de crédito podrán determinar si otorgan o no créditos, financiamientos o líneas de descuento.

En virtud de que ha sido explicado el concepto de estados financieros es procedente definir lo que es un dictamen de estados financieros.

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales son emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los estados financieros de una entidad.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de contadores públicos expresa que el dictamen es "el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética".¹⁸

El Comité de Terminología del instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen "es la opinión del contador público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el contador público independiente señala

¹⁸ Téllez Trejo, BENJAMIN. El Dictamen en la Contaduría Pública. Edit. Ecasa. México D.F. 1994 p.9

brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financiero"¹⁹.

La Tercera Convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, en su mesa redonda sobre el tema "El Dictamen y sus Salvedades" emitió el siguiente concepto: "el dictamen que emite el contador Público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme".²⁰

De lo anterior podemos determinar que el dictamen de estados financieros es el documento formal que suscribe el contador público independiente conforme a las normas de su profesión (principios de contabilidad generalmente aceptados), relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los mismos.

2.1.1.- Finalidad del Contador Público al emitir el Dictamen de Estados Financieros.

Podemos decir que el objetivo del contador público auditor que realiza un examen a los estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto de los mismos, si presentan razonablemente la situación financiera (información relativa a un punto en el tiempo de los recursos y obligaciones financieras de la entidad, la cual es presentada en un documento denominado balance general), los resultados de operación (información relativa al resultado de

¹⁹ Ibidem pp.9

²⁰ Ob. Cit. Pp. 10

sus operaciones en un período dado, la cual es presentada en un documento comúnmente denominado estado de resultados) y los cambios de la posición financiera de una entidad (información de los cambios de los recursos financieros de la entidad y sus fuentes, que revele las actividades de financiamiento e inversión), de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, mismos que son emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Como resultado de dicho examen el contador público emite su dictamen, que es el documento formal que suscribe conforme a la naturaleza y alcance, como resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

El contador público es responsable del dictamen que emite, pero la responsabilidad de lo que muestran los estados financieros es de la gerencia de la entidad a la que corresponden, misma que no puede evadirse ni siquiera con el dictamen de contador público.

La gerencia es quien debe adoptar las políticas contables adecuadas, establecer y mantener una estructura de control interno que, entre otras cosas registre, procese y reporte los datos que sean consistentes con los que expresan los estados financieros. La presentación razonable de la posición financiera, los resultados de operación y cambios en la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados son una parte implícita e integral de la responsabilidad gerencial. El contador público puede hacer sugerencias sobre la forma o contenido de los estados financieros o hacer un borrador de ellos, basado en información del sistema contable de la gerencia, sin embargo, la responsabilidad del auditor sobre los estados financieros que ha revisado y auditado, se limita a la expresión de su opinión sobre ellos.

La responsabilidad de lo que muestran los estados financieros es de quien lo hizo: la gerencia de la entidad, y el contador público independiente sólo da una opinión sobre ellos. Juicio que se refiere a una razonabilidad o la niega, ya que esta palabra representa el fin del resultado de su trabajo. No puede referirse a una certificación porque hay tantos elementos que intervienen por la naturaleza misma

de su trabajo que no puede haber una certeza total de que los estados financieros sean correctos. Por ello se habla de razonabilidad por que es el término que mejor refleja a lo que puede comprometerse el auditor como resultado de su trabajo, pues se basa en pruebas que no pueden resultar en una certeza completa y total.

El juicio del auditor respecto a la razonabilidad de los estados financieros debe aplicarse en los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin éste marco el auditor no tendría un estándar uniforme para juzgar la correcta presentación de la posición financiera, resultados de operación y los cambios en la situación financiera. Su opinión se basa en un juicio experto sobre si los principios de contabilidad aplicados son generalmente aceptados, si son apropiados en las circunstancias, si los estados financieros son realmente informáticos, si la información está clasificada y presentada de manera razonable y si reflejan los hechos de tal manera que presenten la posición financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de la entidad.

2.2.- Opinión para Efectos Fiscales en el Dictamen de Estados Financieros.

El dictamen de estados financieros se elabora para conocer la situación económica de una empresa, por lo que el dictamen que al respecto formule el contador público registrado de poco le serviría a las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, aunado a que los principios de contabilidad utilizados para emitir el dictamen, son contrarios a los principios regulados por las leyes fiscales. De ahí que el legislador haya previsto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación la obligación de rendir, junto con el dictamen, una opinión sobre su situación fiscal.

Para aclarar lo anterior citó un ejemplo del Licenciado Rodolfo Pérez del Castillo²¹, el cual se puede encontrar en un artículo denominado "El dictamen de los estados

²¹ Pérez del Castillo Rodolfo, El Dictamen sobre los Estados Financieros para Efectos Fiscales, Revista del entonces TFF, 3ª. Época, México D.F. 1997, pp. 115

financieros para efectos fiscales", publicado en la revista del entonces Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: "Uno de los criterios contables es el llamado prudencial, antes conocido como conservador, según el cual los ingresos se deben registrar cuando se realizan, mientras que los gastos se deben registrar en el momento en que se conocen; esto significa que para poder contabilizar un ingreso es requisito que se haya efectivamente percibido, pues para la técnica contable no basta que exista la posibilidad o expectativa de que ese ingreso se llegue a obtener, ya que ni siquiera es suficiente que exista el derecho a favor de una persona (acreedor) para exigir de otra (deudor) el pago; y por lo que respecto a los gastos, no será necesario que se haya efectivamente erogado, sino que basta la evidencia con que se realizarán, aunque materialmente aún no se paguen.

Por otro lado, tratándose de las disposiciones fiscales, bastará analizar brevemente lo que previenen la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros supuestos, respecto al arrendamiento, para advertir que los contribuyentes tienen obligación de acumular los ingresos en crédito por una parte, y por la otra, de pagar el impuesto al valor agregado, en su caso, correspondiente al valor del arrendamiento al momento en que la contraprestación se hace exigible, aunque no se haya satisfecho.

Como podemos ver de estos ejemplos, para las leyes impositivas no es indispensable que el ingreso se haya realizado, es decir, se perciba materialmente, como lo exige el mencionado criterio de contabilidad, pues para ella es suficiente que se actualice el solo derecho del acreedor para percibir el ingreso o exigir el pago de la contraprestación, para que nazca la obligación del contribuyente de acumularlo y de pagar el impuesto al valor agregado respectivamente.

Si seguimos pensando en los contribuyentes dedicados al arrendamiento, encontraremos que puede suceder, y que prácticamente se presenta con

regularidad, que alguno de sus arrendatarios no cubra oportunamente en la fecha previamente convenida, el importe o el valor del arrendamiento; el sujeto, desde el punto de vista de la contabilidad no tiene obligación de considerar como ingreso el importe o el valor del arrendamiento, pues para ello será necesario, conforme al criterio contable que estemos observando, que el arrendatario lo cubra efectivamente, sin embargo, desde la óptica de las leyes fiscales, el mismo sujeto tendrá obligación de acumularlo para efectos del cálculo y pago del impuesto sobre la renta, y de pagar el impuesto al valor agregado respectivo si es el caso. En lo que trata a los gastos, uno de los ejemplos más ilustrativos es el que corresponde a cierto tipo de servicios, comúnmente como la luz, agua y teléfono, que se llegan a conocer en el mismo ejercicio fiscal al que corresponden, pero que en alguno de ellos se pagan hasta en el ejercicio siguiente. En este caso, el contribuyente tiene la obligación contable de registrarlos desde el momento mismo que los conoce, aunque todavía no se hayan cubierto, sin embargo, fiscalmente no podrán deducirlos sino hasta que se paguen”.

De lo anterior se advierte que ciertamente existe una antinomia entre los criterios de contabilidad generalmente aceptados y los principios fiscales, y dado que los impuestos se generan, calculan y enteran de conformidad a las leyes fiscales, resulta difícil pensar que el dictamen sobre los estados financieros de un contribuyente que se elaboran bajo criterios muy distintos a los fiscales, pueda informarle a las autoridades sobre el cumplimiento a las disposiciones fiscales.

De ahí que se justifica la necesidad de que junto con el dictamen se presente un informe que se refiera únicamente al cumplimiento de éstas últimas.

Por lo manifestado anteriormente, es necesario destacar que la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales rebasa el ámbito meramente contable, toda vez que la interpretación de las leyes fiscales, para un correcto cumplimiento de las obligaciones emanadas de ellas, corresponde al Licenciado en Derecho,

por lo que la revisión fiscal que practica el contador público se ve limitada en un aspecto fundamental, el jurídico.

2.3.- Dictamen para Efectos Fiscales.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42, establece en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una serie de facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, entre las que destaca la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así, tenemos que el propio Código en su artículo 32-A, determina la obligatoriedad del dictamen fiscal para unos contribuyentes y la opción del mismo para otros.

En este sentido, existen dos regímenes de presentación de los dictámenes financieros para efectos fiscales:

- 1) **Obligatorio:** Es forzosa la presentación de los dictámenes de estados financieros para fines fiscales para ciertos contribuyentes.
- 2) **Voluntario:** Es opcional la presentación de los dictámenes financieros para determinados contribuyentes.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece quienes son los sujetos obligados a hacer dictaminar sus estados financieros. Este precepto señala expresamente lo siguiente:

“Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones,

están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

1.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a N\$ 7,554,000.00 que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a N\$ 15,107,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento..

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

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

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1.- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2.- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de

residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3.- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

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

III.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrán sustituir al contador público designado y renunciar a la presentación del dictamen.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señale el Reglamento de este Código.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código."

Del precepto aludido se advierte que la obligación de dictaminar para fines fiscales sus estados financieros recae sobre dos sujetos:

- a) Personas Físicas con actividades empresariales y
- b) Las personas morales.

Como se puede observar en el caso de las personas físicas, el legislador las distinguió, en primer término, en función de su operación, ya que únicamente decretó la obligación a cargo de aquellas dedicadas a las actividades empresariales, entendiéndose por aquellas a las personas que se dediquen a las actividades mencionadas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y que son:

- I.- Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II.- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV.- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V.- Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI.- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Por lo tanto, si una persona física se dedica a una actividad distinta a la empresarial, no tiene obligación de hacer dictaminar sus estados financieros.

Sobre las personas morales el legislador no estableció diferencia alguna con motivo de su actividad, por lo que, si dicha persona se encuadra en alguno de los supuestos asentado en el artículo 32-A del Código Fiscal deberá cumplir con la obligación de dictaminar sus estados financieros para fines fiscales.

A continuación se explica cada uno de los hechos hipotéticos que establece el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación a efecto de que se pueda entender cuando una persona física o moral tiene la obligación de dictaminar sus estados financieros.

Por lo que hace a la fracción I del referido artículo, el primer elemento que el legislador toma como base es el monto de los ingresos acumulables que el contribuyente haya obtenido en el ejercicio inmediato anterior.

Por ejercicio inmediato anterior debemos entender que se trata del último ejercicio fiscal sea de doce meses o menor, ya que el legislador no distinguió si el ejercicio debe ser regular o irregular.

Por otro lado, los ingresos se refieren estrictamente a aquellos que resultan acumulables conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual en su artículo 15 primer párrafo señala que son ingresos acumulables la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, refiriéndose a la ganancia inflacionaria, la cual se define como el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas; por consiguiente, podemos afirmar que las personas que no son contribuyentes del mencionado gravamen quedan excluidos de la obligación.

Con relación al importe o cantidad de los ingresos acumulables es evidente que si el legislador se refiere a los obtenidos, en ellos quedarán comprendidos los gravados y no gravados.

En otro orden de ideas, la segunda hipótesis que esta fracción contiene consiste en el importe o valor del activo del contribuyente, y toda vez que el legislador condicionó su determinación a los términos que se precisan en el artículo segundo de la Ley del Impuesto al Activo, debemos señalar que no son aplicables por analogía las razones que se expusieron en lo relacionado al ingreso acumulable, por que en este caso lo único que el legislador condicionó a la ley de que se trata, es la determinación del valor.

La siguiente hipótesis consiste en que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Esta hipótesis admite, según el Licenciado Rodolfo Pérez del Castillo,²² dos interpretaciones. "La primera consiste en que los trescientos trabajadores que le

²² Pérez del Castillo, RODOLFO, El Dictamen sobre los Estados Financieros para efectos Fiscales. Revista. del TFF. 3ª época. México D.F. 1997. PAG. 103.

hubieren prestado servicios siempre hayan sido los mismos en cada uno de los meses.

En la segunda basta que en cada uno de los meses le hayan prestado servicios por lo menos trescientos trabajadores, independiente de que sean o no los mismos".

Adicionalmente esta misma fracción estipula que se considerará como una sola persona moral, al conjunto de aquellas que reúna alguna de las siguientes características:

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

De lo anterior se desprende que la ley toma en consideración aquellos casos en que una sola persona, física o moral, es propietaria de más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto, de dos o más sociedades. Por consiguiente, si una persona posee el cincuenta por ciento o menos, de las acciones o partes sociales con derecho a voto, de dos o más personas morales, o si su participación social es superior pero las que le dan derecho a voto no representan ese porcentaje, no se podrán considerar como una sola persona moral para los efectos de dicha fracción.

- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

En cuanto a la fracción II del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación la misma contempla la obligación a cargo de las personas que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de los artículos 70-B y 70-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese caso el dictamen se realizará en forma

simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con relación a este supuesto diremos que a nuestro juicio es intrascendente que el legislador haya previsto la obligación de dictaminar sus estados financieros a esta categoría de sujetos, puesto que prácticamente las únicas personas que pueden ser autorizadas en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para recibir donativos que sean deducibles para los donatarios, no son contribuyentes de impuesto alguno.

La fracción III del artículo 32-A dispone, que las sociedades fusionante y fusionada deberán hacer dictaminar sus estados financieros por el ejercicio en que ello ocurra y por el siguiente sólo la fusionante; lo cual resulta lógico si se toma en cuenta que de acuerdo a lo previsto por la legislación mercantil, los derechos y las obligaciones de la sociedad fusionada se atribuyen a la sociedad absorbente, además de que aquella desaparece de la vida jurídica.

Para comprender lo anterior, tenemos que la figura de la fusión "consiste en la unión jurídica de varias organizaciones sociales que se compenetran jurídicamente para que una organización jurídica unitaria, sustituya a una pluralidad de organizaciones"²³.

Así mismo, la fracción III del precepto legal citado afirma que las sociedades escidentes y escindidas están obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y el ejercicio siguiente. Lo anterior no necesita mayor explicación pero para poder dislumbrar lo concerniente a la escisión es indispensable saber que se entiende por la misma, razón por la cual nos remitimos al Código Fiscal de la Federación, el cual la define en su artículo 15-A de la siguiente forma: "Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra

²³ Idem. Pág. 105.

u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas”.

Esta misma fracción III nos indica que en los casos de liquidación tendrán la obligación, por el período que la misma dure, únicamente los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que inició la liquidación, también hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, de donde se desprende que no bastará que una sociedad entre en período de liquidación para que por ese solo hecho esté obligada a hacer dictaminar sus estados financieros respecto a ese período, sino que para ello será imperioso que en el ejercicio anterior también haya tenido la misma obligación.

La fracción IV señala que son sujetos obligados las Entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que forman parte la Administración Pública Estatal o Municipal.

El artículo segundo de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales señala que son entidades paraestatales las que con tal carácter determina la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo primero indica que la Administración Pública Paraestatal se integra por los organismos descentralizados (son aquellas entidades creados por ley o decreto con personalidad jurídica y patrimonio propio), las empresas de participación estatal (siempre y cuando cumpla con cualquiera de los requisitos que indica la fracción II del artículo 46 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, entre los que destaca que el gobierno federal o una o más entidades paraestatales conjunta o separadamente, aporten o sean propietarias de más del 50% del capital social), las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos (siempre y cuando se constituyan para auxiliar al Ejecutivo Federal en las atribuciones del Estado para impulsar las áreas prioritarias del desarrollo del país);

por lo que dichos organismos tienen la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros.

Respecto a la fracción en comento surge la duda respecto a si esta obligación a cargo de las entidades de las administraciones estatales y municipales, constituye una invasión en la autonomía y soberanía de los estados y Municipios, sin embargo este cuestionamiento será análisis de otra investigación, ya que implica un estudio profundo del mismo.

Por otra parte, el artículo indica que las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, podrán optar por hacerlo en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y de acuerdo a las reglas que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De ahí se desprende que la ley contempla igualmente la posibilidad de que otros contribuyentes distintos a los que se mencionaron anteriormente, hagan dictaminar sus estados financieros, siempre que se ajusten a lo que el propio precepto señala.

De todo lo anterior podemos inferir que el Código Fiscal de la Federación establece dos supuestos para que los contribuyentes puedan hacer dictaminar sus estados financieros con fines fiscales: Los que están obligados a hacerlo de acuerdo a lo previsto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, los cuales reciben el nombre de dictámenes obligatorios; y los que pueden acogerse a dicho beneficio siempre y cuando cumplan con las disposiciones previstas por la ley, mismos que se denominan dictámenes voluntarios.

Por lo que respecta a los dictámenes voluntarios es muy difícil por no decir que imposible que los contribuyentes no obligados a hacer dictaminar sus estados financieros lo realicen, ya que el contribuyente presumiendo que se obliga a hacer dictaminar sus estados financieros no está obteniendo beneficio alguno, al

contrario se convierte en una obligación; es por ello que debe desaparecer ya que no tiene sentido alguno que se encuentre previsto en la ley un precepto que si bien no te obliga tampoco te beneficia, razón por la cual los contribuyentes no obligados nunca se acogerán a él.

Una vez que han quedado especificadas las personas que están obligados a hacer dictaminar sus estados financieros y las que pueden acogerse a dicho "beneficio", es imprescindible que se desarrolle todo lo concerniente a los dictámenes financieros para efectos fiscales de manera que podamos entender cuales son los requisitos que establece la ley para poder emitirlo, las ventajas del mismo, sus consideraciones constitucionales así como su naturaleza jurídica, ello para que se tenga una visión amplia del mismo y logremos entender cual es el tipo de responsabilidad a que se refiere el tercer capítulo de esta investigación intitulado Responsabilidades que asume el Contador Público autorizado y sanciones aplicables.

2.3.1.- Requisitos del Dictamen Fiscal

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación menciona que las personas obligadas a dictaminar sus estados financieros lo realizarán de acuerdo a lo previsto por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Dicho precepto prescribe en su primer párrafo, en los términos que veremos a continuación, una presunción de certeza a favor de los diversos dictámenes que para efectos fiscales formulan los contadores públicos, entre ellos el que se expresa sobre los estados financieros:

Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los

estados financieros de los contribuyentes..., siempre que reúnan los siguientes requisitos:

Por tanto se puede afirmar que el legislador le confirió a la opinión expresada por el contador público efectos de validez en forma presuntiva siempre y cuando se reúnan los demás requisitos del mismo precepto.

No se debe olvidar que la presunción es relativa, es decir, tiene la característica de *iuris tantum* ya que admite prueba en contrario.

Para que el dictamen goce de la presunción de certeza es requisito imprescindible que el mismo se haya expresado cumpliendo con los lineamientos contemplados en la ley, mismo que se identifican como presupuestos de la presunción, es decir, que si los requisitos no se reúnen totalmente, la presunción no se integrará y el dictamen no tendrá validez alguna.

Los requisitos para que el dictamen tenga presunción de validez son los siguientes:

- a) Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para esos efectos.

Para que un profesionista de la contaduría pública pueda obtener su registro, es necesario que cumpla con los requisitos que menciona el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentran.

- 1.- Ser de nacionalidad mexicana.
- 2.- Contar con cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- 3.- Ser miembro activo de un Colegio de Contadores Públicos
- 4.- No estar sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

El mismo Código fiscal de la Federación nos indica que en el caso de personas extranjeras, sólo podrán dictaminar los estados financieros cuando ese derecho se prevea en los tratados internacionales de que México sea parte.

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

Por lo que se refiere a las disposiciones del reglamento que se deberán cumplir, las mismas se encuentran señaladas de manera pormenorizada en los artículos 49,50 y 51 de dicho cuerpo normativo.

En este sentido, los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, deben de presentar dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate ante la autoridad fiscal competente, que lo es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, tratándose de empresas consolidadas, o la Administración Local de Auditoría Fiscal que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, el dictamen de estados financieros cumpliendo con los requisitos que a continuación se mencionan:

- 1.- Acompañar la Carta de aviso de presentación del dictamen: El contribuyente que dictamina sus estados financieros debe de presentar un aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes.

Dicho aviso debe encontrarse firmado de manera autógrafa por el contribuyente y el contador público que dictamina y debe referirse a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

El plazo para presentar este aviso es de tres meses o cuatro meses siguientes a la terminación de su ejercicio fiscal, para personas morales o personas físicas con

actividad empresarial respectivamente, ello de conformidad con lo previsto por el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, su aviso no surtirá efecto cuando:

- a) No se presenten en términos del artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- b) El Contador Público no esté registrado o se encuentre suspendido o cancelado.
- c) Exista orden de visita por el ejercicio que se va a dictaminar (esto es, que la orden de visita domiciliaria se emita con anterioridad a la presentación del aviso).
- d) La autoridad se encuentre practicando visita domiciliaria por ejercicios anteriores al del aviso, la autoridad en este caso podrá dar efectos a este aviso, para lo cual notificará al contribuyente y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la presentación del aviso.
- e) Por último, que exista impedimento del contador público que lo suscriba.

El contribuyente podrá sustituir al contador público inicial por otro si así lo desea, siempre y cuando le avise a la autoridad manifestando los motivos de la sustitución. Este aviso se deberá presentar dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso. Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales, con fundamento en el artículo 48 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen opcional de sus estados financieros, para ello deberá presentar un aviso informando el motivo que tuviere. Este aviso se presentará a más tardar los tres meses siguientes de la presentación del aviso del dictamen.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá presentar en cualquier tiempo, siempre y cuando sea antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

2.- El Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, deben estar firmados por el contador público que los emita.

Los lineamientos para emitir el dictamen de estados financieros, debe de apegarse a alguno que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones al que esté afiliado el contador que lo emita.

Los estados financieros respecto de los cuales se emita el dictamen, deben de presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

3.- Mediante un disco magnético flexible, por duplicado, debe de acompañar la siguiente documentación.

- a) Una hoja electrónica de cálculo que contenga la información de los estados financieros dictaminados y los datos del cuestionario de autoevaluación.
- b) Los estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos.
- c) Un análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros entre otros, los cuales se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.
- d) Análisis de contribuciones a cargo de contribuyentes o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, análisis que debe de reunir los requisitos previstos por el artículo 51 fracción III inciso b) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- e) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, la cual debe incluir la información y análisis contenida en el artículo 51 fracción III inciso c) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- f) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.

- g) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, misma que se efectuará de conformidad con lo señalado por el inciso e) de la fracción III del artículo 51 del reglamento ya mencionado.
- h) Análisis de operaciones de comercio exterior.

4.- Una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible.

En esta tesitura, mediando una solicitud del contribuyente la autoridad fiscal, de conformidad con el artículo 49 del Reglamento del Código Tributario, puede conceder una prórroga hasta por un mes para presentar el dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor que impidan el cumplimiento dentro del plazo de siete meses referido con anterioridad.

La solicitud referida debe ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. La misma se considerará concedida si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud la autoridad fiscal no le da contestación.

Tratándose de las normas de auditoría aplicables, el reglamento dispone en su artículo 52, que se considerarán cumplidas las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento; las del trabajo profesional cuando la planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen, el estudio y la evaluación del sistema del control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse, y los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas sean suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

- c) Que junto con el dictamen se emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento.

En relación con lo anterior, tenemos que de conformidad con el artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, se integra de la siguiente forma:

1.- Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del Código Fiscal de la Federación y del Reglamento del mismo, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría y a los estados financieros del contribuyente correspondiente al período que se señale.

2.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente.

En dicho informe se mencionará cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales del contribuyente dictaminado como tal o como retenedor; en caso contrario se manifestará que no se observó omisión alguna.

Así mismo, el contador público dictaminador mencionará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

3.- Se hará mención de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales causadas en cada ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido.

4.- Se establecerá que se revisaron las partidas siguientes:

- a) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- b) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio, y
- c) La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del Impuesto al Valor Agregado.

5.- El dictaminador expresará que revisó las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente dictaminado en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

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

7.- Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indica en la documentación a que se refiere el inciso b) de la fracción III del artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación.

Así mismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

8.- Se hará mención cuando el contribuyente obligado a dictaminar sus estados financieros sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de

acciones por residentes en el extranjero, en su caso, de no haber retención, así se indicará.

9.- Se expresará que se revisaron los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.

10.- Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes; la prestación o recepción de servicios, el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes, así como la celebración de contratos que den lugar a regalías por conceptos a que se refiere el inciso b), fracción II del artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (patentes de invención o de mejoras, marcas, nombres comerciales, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas y en general asistencia técnica o transferencia de tecnología).

El contador público deberá señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como firmar el informe.

2.3.2.- Ventajas del Dictamen Fiscal

Una vez que ha quedado analizada la forma en que debe de ser presentado un dictamen de estados financieros con fines fiscales, es necesario señalar si el mismo otorga o no ventajas, tanto para el contribuyente obligado a dictaminar sus estados financieros como para la autoridad fiscal, ello con el objeto de fijar su utilidad.

Por lo que respecta a la autoridad fiscal, el dictamen de estados financieros le proporciona una ventaja, la cual consiste en ser un medio de fiscalización externo,

sin que implique gasto alguno, toda vez que quien eroga parte de su patrimonio para cumplir con la obligación de emitir el dictamen es el contribuyente.

Por lo que hace al contribuyente, el hecho de presentar el dictamen ante la autoridad fiscal tiene sus ventajas y desventajas.

En cuanto a las desventajas, tenemos que existen las siguientes:

1.- El costo que implica el emitir un dictamen. En efecto, el hecho de pagarle a un Contador Público Independiente, autorizado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, para que revise los estados financieros y de su opinión al respecto, resulta una erogación que el contribuyente no tenía prevista.

2.- La autoridad lo identifica con mayor facilidad. El hecho de que una persona física con actividad empresarial o una persona moral que haya obtenido en el ejercicio anterior un ingreso acumulable de N\$7,554,000.00, que el valor de su activo sea superior a N\$15,107,000.00 o que cuente por lo menos con 300 trabajadores que le hayan prestado sus servicios en el ejercicio anterior, se le obligue a emitir un dictamen, lo hace una persona plenamente identificable ante la autoridad fiscal, para poder ser revisado a través de algún medio de fiscalización a efecto de determinar si cumple o no con sus obligaciones fiscales.

3.- La multa que se le impone al contribuyente por no presentar el dictamen es una desventaja, toda vez que además de que se le obliga a presentar un dictamen, cuando ya realizó el pago de sus contribuciones, mediante su declaración anual, se le impone una multa por el hecho de no presentarlo.

Por lo que hace a las ventajas,, tenemos que existen dos:

I.- Ventajas Fiscales.

II.- Ventajas Contables.

La ventaja inherente en cada una de ellas es la económica, no cabe duda que el común denominador es el ahorro que puede presentarse y que se observa en no pagar o pagar menos recargos, actualizaciones, gastos de ejecución, garantías fiscales, etc...

Así mismo, la ventaja de presentar el dictamen de estados financieros, es el hecho de que del mismo se pueden desprender que contribuciones se omitieron enterar al fisco, por lo que conforme al artículo 73, fracción III del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente puede subsanar dicha omisión, realizando de manera espontánea, el entero correspondiente de las contribuciones omitidas, dentro de los 15 días siguientes a la presentación del dictamen

1) Ventajas Fiscales.- Dentro de éstas, analizaremos las diversas leyes impositivas en las cuales existen algunos puntos sobre el tema, observemos el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Código Fiscal de la Federación.

a) Ley del Impuesto Sobre la Renta

Al analizar este impuesto encontramos ventajas por presentar un dictamen fiscal, entre otras mencionamos la siguiente:

1) Para reducir retención por enajenación de acciones (art. 103 y R-126): "Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de enajenación de acciones, el adquirente podrá efectuar una retención menor al 20% del total de la operación, siempre que se dictamine la operación relativa por Contador Público".

b) Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cuando un contador público emita un dictamen respecto de los estados financieros y el contribuyente dictaminado tenga saldo a favor al presentar la

declaración de su pago provisional, puede solicitar su devolución, únicamente acompañando a la solicitud, la declaratoria del contador público que emitió el dictamen, ello de conformidad con lo previsto por el artículo 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 15 de su Reglamento, los cuales establecen:

"Art. 6 L.I.V.A.- Cuando en la declaración del pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo (...) o solicitar su devolución..."

"Art. 15 R.L.I.V.A.- Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes acompañaran a la solicitud de devolución únicamente la declaratoria formulada por el contador público registrado... cuando dicho contador hubiera emitido o vaya a emitir para efectos fiscales, dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente..."

De lo anterior, se desprende que la declaratoria que emite un contador público registrado es la ventaja que existe en este impuesto.

c) Código Fiscal de la Federación.

a) Una de las ventajas, es que el contribuyente que dictamine sus estados financieros por el contador público autorizado, puede microfilmear en discos ópticos parte de su contabilidad que señale el artículo 41 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ello con fundamento en el artículo 30 del Código Tributario, teniendo esto el mismo valor que el original.

En efecto, es ventaja para el contribuyente toda vez que le permite un manejo más rápido de su contabilidad, además de que las microfilmaciones ocupan menos espacio que los libros en los que se lleva la contabilidad.

b) Otra de las ventajas es la relacionada con la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, señala que la orden de visita domiciliaria, puede concluirse anticipadamente cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto señale el reglamento del código. Es importante resaltar la emisión de la tesis jurisprudencial de la Corte en donde menciona que el **podrá** no es discrecionalidad por parte de la autoridad, quedando como obligación, o sea, tendrá.

Visitas domiciliarias, no es discrecionalidad la atribución de concluir las anticipadamente, prevista en el código fiscal de la federación.-

El artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto señale el reglamento de este código Código":

La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir. La autoridad ante la actuación de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el

visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

Por lo expuesto se resuelve:

Primero.- Existe contradicción entre las tesis sustentadas por el Segundo tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito, al resolver respectivamente, la revisión fiscal 4/94 y el amparo directo 3274/95.

Segundo.- Se declara que debe prevalecer el criterio sustentado por esta Segunda Sala, bajo la tesis que con el carácter de jurisprudencia ha quedado redactada en esta resolución.

Notifíquese; remítase la tesis jurisprudencial al pleno, a la Primera Sala y a los Tribunales Colegiados que no intervinieron en la contradicción, así como al Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; envíese copia de esta ejecutoria a los Tribunales Colegiados de los que se derivó la contradicción y, en su oportunidad, archívese al expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cuatro votos de los Señores Ministros Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel",

II) Ventajas Contables.- Atrás del examen a los estados financieros de un ente económico, casi siempre existirá una serie de correcciones contables. Las ventajas que se obtienen al corregir los estados financieros son las siguientes:

- 1.- Los estados financieros reflejan la situación real de la compañía.
- 2.- El análisis financiero permitirá ser más veraz.
- 3.- Se podrán tomar decisiones de crédito.
- 4.- Las utilidades a repartir se podrán distinguir de mejor manera.

2.3.3.- Consideraciones Constitucionales en relación al Dictamen Fiscal.

1.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, la única autoridad facultada para revisar los libros y papeles (contables) indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, es la autoridad administrativa.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal para que la autoridad administrativa pueda cumplir con su función de fiscalización tendiente a la comprobación y verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, puede delegar dicha facultad dentro de una jerarquía orgánica competente, en un funcionario distinto del titular.

En el caso que nos ocupa, dicha facultad sería delegada en un funcionario de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, con facultades para revisar los estados financieros de los contribuyentes.

En esta tesitura, la facultad de poder revisar los estados financieros de un contribuyente, para determinar si ha cumplido con sus obligaciones fiscales, no puede ser delegada en una persona física o moral.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación delega dicha facultad en los contadores públicos, lo cual deviene de inconstitucional, tal y como se demuestra a continuación.

El artículo 32-A en relación con el 52 del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de que ciertos contribuyentes dictaminen sus estados financieros por un contador público autorizado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria.

Dicho profesionista revisa los estados financieros del contribuyente y emite una opinión sobre los mismos, ello a efecto de determinar si ha omitido o declarado incorrectamente el pago de alguna contribución, es decir, si ha cumplido o no de manera correcta con sus obligaciones fiscales.

Como se puede observar, el Código Tributario delega al contador público una facultad exclusiva de la autoridad administrativa, lo cual resulta violatorio del artículo 16 Constitucional y 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, toda vez que dicha facultad únicamente puede ser delegada en un funcionario que pertenezca a la autoridad administrativa que se le otorgó dicha facultad y no en una persona física, ello a pesar del criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial

**ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE
DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO**

VIOLA LOS ARTICULOS 80 Y 90 CONSTITUCIONALES.-

El artículo 32-A del Código Fiscal de la federación establece la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pero no regula un acto de fiscalización porque aún cuando al rendirse deba acompañarse un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, a

fin de que adquieran presunción de veracidad los allí afirmados por el contador público autorizado, lo cierto es que éste sólo emite una opinión de carácter técnico que no obliga a las autoridades administrativas, las que conservan íntegras sus facultades de comprobación, entre ellas, la de revisar los dictámenes sobre los estados financieros y su relación con el cumplimiento de las normas fiscales, misma que puede llevar a cabo en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, según lo previsto por el artículo 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, en el contador público autorizado no se delega función pública alguna porque a través del dictamen sobre los estados financieros no comprueba la autoridad administrativa el debido acatamiento a las disposiciones fiscales, lo que ocurre hasta que revisa el dictamen y la documentación relativa, dictamen que no constituye, por tanto, acto de autoridad.

Por la anterior, dicha delegación de facultades en una persona física, como lo es el contador público autorizado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, es violatoria del artículo 16 Constitucional.

2.- Por otra parte, coincidimos con el licenciado Emilio Margain Manautou, en el sentido de que se trata de una obligación que priva injustificadamente de recursos económicos a las empresas afectadas y que nunca han contratado los servicios de un contador público para que dictamine sus estados financieros, por considerar ello un gasto innecesario al cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, máxime que las declaraciones anuales de impuestos que han venido presentando, tienen el mismo valor jurídico que posee el dictamen de estados financieros: "Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario", es decir, lo asentado por el contribuyente en sus declaraciones anuales se presumirá cierto salvo que la autoridad fiscal demuestre lo contrario.

Este autor plantea las siguientes interrogantes:

“¿Por qué a una empresa que se conduce con corrección en sus obligaciones fiscales se le obliga a efectuar un gasto innecesario?

¿Por qué si la empresa está operando con una modesta utilidad, debido a la situación económica que padece, se le obliga a deshacerse de ella para cubrir los honorarios de quien emita el dictamen de sus estados financieros?

¿Por qué a una empresa que está operando con pérdidas, no obstante los esfuerzos de sus ejecutivos para operar con números negros, se le empeora aún más su situación económica?

¿Tuvo idea el autor de esta obligación del costo que tendrá para las empresas que resulten afectadas con ella?

Esta obligación viola flagrantemente la garantía de seguridad jurídica prevista en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional²⁴

3.- De igual manera, Emilio Margain Manautou, con quien coincidimos, señala que cuando se emitió en 1957 el Decreto que creó La Auditoría Fiscal Federal, lo más criticable del mismo fueron los cuatro requisitos establecidos para que un contador público pudiese dictaminar estados financieros para efectos fiscales, que fueron:

a) Tener título de contador público, con lo cual se eliminaba a contadores públicos que habían regularizado su situación profesional pero que sólo poseía un diploma y no un título.

²⁴ Pérez Becerril, Alcnso. Dictamen de Estados Financieros para efectos Fiscales, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II Número 6. México 1999. Pág. 105.

- b) No estar asociados o relacionados con despachos de contadores públicos extranjeros.
- c) Ser mexicano por nacimiento, con lo cual se eliminaba a los contadores públicos que habiendo llegado de niños a México y habiendo hecho todos sus estudios conforme a los planes aprobados por la Secretaría de Educación Pública o nuestras universidades, por el solo hecho de conservar su nacionalidad de origen se les discriminaba.
- d) Pertener a un Colegio de Contadores Públicos, no obstante que la Ley de Profesiones establece ello como optativo.

Hoy el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece como requisitos ser de nacionalidad mexicana, que tengan título y que sean miembros de un colegio de contadores, requisitos a los cuales hay que agregar uno nuevo existente en el último párrafo del artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, esto es, previsto en un reglamento de ejecución, que por ende es ilegal al ir más allá de los requisitos que contiene el citado artículo 52.

Este nuevo requisito surgido por Decreto que reforma el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992, lo recoge el último párrafo del artículo 45, que nos dice:

"Art. 45.- Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua

expedida por su colegio o asociación profesional, o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación”.

Este nuevo requisito no solo va más allá del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y los que establece este precepto a su vez son violatorios de la Ley Federal de Profesiones, reglamentaria del primer párrafo del artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por cuanto que una vez que el Contador Público obtuvo el registro de su título profesional y se le extendió la cédula correspondiente, no puede coartarse a ejercer en toda su plenitud su profesión.

Respecto de la constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por el colegio o asociación profesional, o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación, se observa que se otorga de manera por demás exagerada mucha mayor puntuación a los cursos de unas cuantas horas o de fin de semana organizados por los propios colegios o asociaciones, en relación a Diplomados, Especialidades, Maestrías o doctorados en materia fiscal impartidos en Instituciones educativas tanto oficiales como particulares, cuya duración es mínimo de un año o más tiempo, lo cual no es correcto, ya que estos son superiores a los primeros.

Por lo que hace al requisito de contar con el título de contador público parece ser normal, correcto, pero el mismo está restringiendo el ejercicio de una profesión por parte de quien está autorizado por la Ley General de Profesiones para ejercer la profesión de Contador Público, aún cuando carezca de un título y sólo posea un diploma.

Al respecto Emilio Margain Manautou señala "es de recordarse que al expedirse la ley antes citada, se reconoció la existencia de un buen número de prácticos o de profesionales que ejercían una profesión sin tener un título, sea porque truncaron sus estudios o porque nunca celebraron su examen profesional.

Si la Ley reglamentaria del primer párrafo del 5º Constitucional autorizó la capacitación de estos profesionales sin título y una vez que ellos satisficieron todas las exigencias de dicha ley se les extendió su Cédula de Contador Público, equiparándolos, sin ninguna limitación, a aquel que tiene título. Como es posible que a través de otro ordenamiento se restrinjan los alcances de una ley que reglamenta garantías individuales?²⁵

Por lo que se refiere al requisito de pertenecer a un colegio de contadores, si la Ley General de Profesiones no establece como obligatoria la colegiatura, tenemos que concluir que éste requisito viene a coartar el ejercicio de una profesión lícita y a limitar lo que una ley reglamentaria de garantías constitucionales establece, por lo que se viola la garantía prevista en la parte inicial del artículo 5º Constitucional.

4.- El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, que impone la obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, a las personas físicas con actividades empresariales, personas morales y residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, es violatorio del principio de equidad, al excluir de tal obligación a las personas físicas que realicen actividades distintas a las empresariales, aún y cuando éstas caigan en alguno de los supuestos contemplados en dicho precepto legal.

Así mismo esta obligación resulta discriminatoria en virtud de los supuestos hipotéticos que obligan a un contribuyente a dictaminarse para efectos fiscales (monto de ingresos, tipo de actividad, monto de los activos, número de trabajadores, etc..) ya que todos los contribuyentes tienen como obligación principal contribuir para el gasto público, la cual independientemente de su monto tienen que cumplir; existen contribuyentes cuya obligación principal es superior a la de quienes se encuentran en los supuestos hipotéticos, y sin embargo, no están obligados a dictaminarse. Así, resulta discriminatorio e inequitativo que una persona por el solo hecho de recibir donativos deducibles, se encuentre en

²⁵ Margain Manautou, Emilio, Boletín Jurídico, Año 16. Num. 186. México. Agosto 1993. Pp. 4-5.

presencia de tal obligación, a pesar de que no sea contribuyente de impuestos (ISR, IVA) sin embargo, existen personas que si son contribuyentes de dichos impuestos y no están obligados a dictaminarse por no encontrarse en los referidos supuestos hipotéticos.

5.- Por lo que respecta a las infracciones relacionadas con el dictamen fiscal, los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación establecen lo siguiente:

"Art. 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

X.- No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de éste Código o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

Art. 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

IX.- De \$4,000.00 a \$40,000.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X".

Así las cosas, el contribuyente que no dictamine sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el Artículo 32-A del Código Fiscal de la federación, o no presente dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales, cuando sea descubierta la omisión por las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación, incurre en infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, haciéndose acreedor a una sanción de \$4,000.00 a \$40,000.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

Ante esto nos preguntamos: ¿Es justo que se sancione a un contribuyente que haya pagado correctamente sus impuestos, y/o tenga saldos a favor o pérdida, por el solo hecho de no dictaminar sus estados financieros, es decir, ser sancionado por el incumplimiento de una obligación formal ?.

2.4.- Naturaleza Jurídica del Dictamen.

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

En este sentido, el Maestro Raúl Lázaro Cárdenas, con el cual coincidimos, considera que los dictámenes de estados financieros para efectos fiscales poseen las siguientes características normativas:

A) Regulación Legal

Se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación, en el Reglamento de dicho ordenamiento y en alguno de sus aspectos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

I.- El Código Fiscal de la Federación emana del Poder Legislativo, de conformidad con el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II.- El segundo ordenamiento emana del Poder Ejecutivo, de acuerdo a lo señalado por el artículo 89 fracción I de nuestra Carta Magna.

B) Regulación Material

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

Es decir, las normas de auditoría regulan la actividad del propio dictaminador; sin embargo, al existir varios entes organizados como colegios de contadores públicos, no existe una generalidad en las normas de auditoría; en tales circunstancias, al no ser emitidas por un órgano legislativo no son normas de carácter general y abstractas, como lo son las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

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

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

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

De lo anteriormente expuesto, consideramos que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación presenta elementos de inconstitucionalidad en su fracción II, en virtud de reconocer como obligatorias las normas de auditoría y por repercusión los principios contables, ya que su inobservancia por el profesionista contable le conlleva a sanciones de carácter administrativo en términos del artículo 52, párrafo tercero de la fracción tercera, máxime que no existe una definición expresa respecto de su contenido de sus disposiciones, y sin embargo, las modificaciones siguen siendo obligatorias para el dictaminador, colocándole por ende en un estado de inseguridad e incertidumbre jurídica.

Empero, reiteradamente se comenta que las normas de auditoría y los principios de contabilidad generalmente aceptados por si solas no son violatorias de las garantías otorgadas por la Constitución, ya que la violación la presenta el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación por otorgarles un carácter obligatorio fuera de las acciones y controles propios del colegio de profesionistas a sus agremiados; dando por ende un valor jurídico a las normas y principios sin tomar en consideración la culpabilidad con que se condujo el profesionista para lesionar o no lesionar el patrimonio del Estado.

C) El Dictamen de los Estados Financieros y la Fiscalización.

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

“ La fiscalización es la acción por medio de la cual se evalúa y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y el apego a la ley”.²⁶

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

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

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

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

²⁶ Quintana Valtierra JESUS y Yañez Rojas JORGE. Derecho Tributario Mexicano, De Trillas, México 1991, p.p. 156-182.

- Estudio, análisis y evaluación de documentos e información.
- Estudio, análisis y evaluación de sistemas, mecanismos y procedimientos.
- Estudio, análisis y evaluación de hechos y operaciones.

- Acciones de Gobierno. Debiendo entenderse como tales, aquellas actividades que el representante de una nación ejecuta en razón de su existencia y que pueden resumirse en:
 - Obtención de ingresos y recursos necesarios para hacer frente a sus funciones.
 - Administración y ejercicio o gasto de dichos recursos, aplicándolos de forma congruente y eficiente a la presentación de servicios y apoyos a la comunidad que representa.
 - Administración de bienes y recursos propiedad de la nación.

- Veracidad y razonabilidad. Estos conceptos representan los requisitos mínimos que deben de atenderse en las acciones de gobierno y comprenden la autenticidad, eficiencia y eficacia.

- Apego a la ley. Al respecto conviene destacar que en todo gobierno los requisitos, mecanismos, instrucciones, mandatos y controles, se encuentran plasmados y contenidos en una normatividad que abarca leyes, reglamentos, decretos y acuerdos de carácter general y particular, los que complementan con ordenamientos expedidos en forma interna por todos los órganos que integran el gobierno federal y que en conjunto surgen con apoyo en el máximo ordenamiento de nuestro país: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.²⁷

²⁷ Confrontar el libro de Quintana Valtierra JESUS y Yañez Rojas JORGE. Derecho Tributario Mexicano, Edt. Trillas. México 1991, pp. 215.

Niveles de Fiscalización

En México existen tres niveles de fiscalización del gobierno federal que se dan por dependencias:

- 1.- La fiscalización que se realiza por el Poder Legislativo sobre el Poder Ejecutivo, se realiza por el órgano técnico de la H. Cámara de Diputados, denominado Contaduría Mayor de Hacienda.
- 2.- La fiscalización que se desarrolla dentro del Poder Ejecutivo, se realiza en forma directa por la Secretaría de la Contraloría de Desarrollo Administrativo, y se apoya en las contralorías internas ubicadas en la mayoría de las entidades y dependencias del Gobierno Federal.
- 3.- La fiscalización que se emplea por el Poder Ejecutivo a través de diversas dependencias y entidades sobre contribuyentes u obligados al pago de contribuciones, así como también de terceros obligados al cumplimiento de disposiciones legales.

La fiscalización que efectúa el Poder Ejecutivo sobre los contribuyentes, a través de sus diversos órganos, es la fiscalización en la que se encuadra la obligación de presentar los dictámenes de estados financieros de las personas físicas con actividad empresarial o personas morales, previstas por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que mediante dicha figura, la autoridad se percata del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, siendo el dictamen contable un auxilio de la administración.

Así tenemos, que el Poder Ejecutivo dentro de sus órganos de fiscalización, cuenta con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien a través de un órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, ejerce la fiscalización sobre los contribuyentes, tal y como se observa a continuación:

- 1.- Registro de Contribuyentes (medio preparatorio de fiscalización)
- 2.- Recibir las declaraciones y avisos de los contribuyentes, así como regular la forma de las constancias expedidas para los contribuyentes (medio preparatorio de fiscalización)
- 3.- Facultad para revisar la contabilidad de los contribuyentes en sus actividades económicas (medio de fiscalización).
- 4.- Requerimiento de exhibición de documentos ante las autoridades fiscales (medio de fiscalización)
- 5.- La práctica de visitas domiciliarias (medio de fiscalización)
- 6.- La revisión de dictámenes de estados financieros (medio de fiscalización).

La relación existente entre la fiscalización en su calidad de género y la dictaminación de estados financieros como especie de fiscalización, se presenta en la realidad, toda vez que la auditoría externa es un tipo de **FISCALIZACIÓN DE CARÁCTER CONTRACTUAL** en virtud del acuerdo libre de voluntades existente entre el contribuyente y el profesionista, tendiente a prestar un auxilio especial a la hacienda pública en la fijación del quantum derivado de la relación jurídica tributaria; obligación fiscal que tiene como fundamento legal el artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, precepto legal que establece la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de revisar los dictámenes de estados financieros a fin de comprobar si el contribuyente cumplió o no con sus obligaciones fiscales.

Es necesario destacar que los dictámenes de estados financieros, como parte de la fiscalización, no son susceptibles de generar un valor probatorio pleno, toda vez

que ellos podrán ser sometidos a la revisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la comprobación de la información vertida por el contador público en su texto.

CAPITULO III

3.- RESPONSABILIDADES QUE ASUME EL CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO Y SANCIONES APLICABLES.

El presente capítulo tiene por objeto analizar la responsabilidad en que puede incurrir el contador público al emitir el dictamen de estados financieros, toda vez que al rendir su opinión técnico-fiscal mediante el análisis a los estados financieros del ente dictaminado, la misma puede estar envuelta de errores, faltas, negligencia, o bien por la intención o el dolo para la consumación de un delito de carácter fiscal.

Así tenemos que el dictaminador puede incurrir en responsabilidad frente a los contribuyentes, al colegio de contadores al que pertenece y frente a la autoridad administrativa, en este caso la responsabilidad puede ser de dos tipos: administrativa o penal, supuestos que serán objeto de análisis en las siguientes líneas.

3.1.- Responsabilidades frente a los Contribuyentes.

El contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes obligados a ello, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, al momento de elaborar su dictamen puede incurrir en negligencia, culpa e inclusive dolo, lo cual puede traer como consecuencia que incurra en una responsabilidad civil, toda vez que por su falta de cuidado o impericia al rendir el dictamen, el contribuyente dictaminado puede sufrir una disminución en su patrimonio, mismo que el contribuyente tiene derecho a que le sea restituible mediante el pago de daños y perjuicios.

Respecto a la responsabilidad civil Mariano Izquierdo Tolsada señala:

"Creo que el estudio de la responsabilidad civil del profesional debe de partir, como cualquiera que aborde otras de las múltiples manifestaciones del deber de reparar los daños y perjuicios, de un presupuesto irrenunciable: el tratamiento jurídico unitario del fenómeno resarcitorio.

Por otra parte, se insiste en que hay tres clases de responsabilidad civil, a saber: a) la contractual, definida en el artículo 1101 del código civil, b) la extracontractual, regulada en los artículos 1902 y siguientes del código civil, y c) la responsabilidad civil delictiva o derivada de un delito, originada por un acto delictivo tipificado en la ley penal y regida por los artículos 1902 del código civil y 19 al 22 y 101 al 111 del código penal".²⁸

Así tenemos que la responsabilidad civil del contador público se encuadra dentro de las responsabilidades económico-financieras de las profesiones independientes por los daños y perjuicios que ocasione al ente dictaminado derivado de su falta de probidad, honradez, negligencia, pericia y cuidado.

Rafael de Pina afirma que el Código Civil Federal, establece dos tipos de responsabilidad civil, una contractual y otra extracontractual.

"Responsabilidad contractual.- La Responsabilidad contractual es aquella que tiene su origen en la infracción de un vínculo obligatorio preexistente, es decir, la que tiene como presupuesto la existencia de una obligación, que exige, en caso de quedar incumplida, la

²⁸ Rojas Cárdenas, LÁZARO RAÚL. Los Efectos Jurídicos del Dictamen Contable, Tesis de Maestría. Facultad de Derecho de la UNAM.. 1997 Pág. 150

indemnización del pago de daños y perjuicios ocasionados por su incumplimiento.

El contenido de la responsabilidad contractual lo señala el código civil para el Distrito Federal al disponer que el que estuviere obligado a prestar un hecho y dejar de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido será responsable de los daños y perjuicios (art. 2104) y que obliga a no hacer una cosa quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de controversia (art. 2028)

Responsabilidad extracontractual.- La responsabilidad extracontractual no está fundada en la existencia de un vínculo jurídico entre dos personas, sino en la realización de un acto ilícito por una persona contra otra, o bien en el resultado de la gestión de negocios o en las consecuencias de un riesgo creado²⁹

La responsabilidad civil en la que puede incurrir el contador público al dictaminar los estados financieros de un ente económico es de tipo contractual, toda vez que su relación con el contribuyente es derivado de un acuerdo de voluntades, en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales independientes.

Joel Chirino Castillo en su obra Derecho Civil III (Contratos Civiles) define al contrato de prestación de servicios profesionales, mismo que se encuentra regulado por el código civil en sus numerales 2606 a 2615, como un contrato a través del cual una persona denominada profesor o profesionista, se obliga hacia otra, denominada cliente o beneficiario, a prestarle un servicio de carácter intelectual o material o de ambos géneros, derivados de una profesión técnica o científica reconocida por la ley, mediante una retribución económica.

²⁹ Ibidem. Pag. 210

Así tenemos, que la negligencia es el descuido o falta de atención en el cumplimiento de las obligaciones o en el ejercicio de los derechos.

La culpa es la omisión de la diligencia que exige la naturaleza de la obligación y corresponde a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.

El dolo debemos entenderlo como "la voluntad, apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta descrita en los tipos de delito que requieren esa forma de referencia psicológica. Podrá percibirse que ese conocimiento recae, en primer lugar, sobre hechos. Cabe destacar que el conocimiento, así caracterizado, del significado del hecho en cuanto a tal, siempre a de ser efectivo y no sólo posible."³⁰

Es decir, que si el contribuyente, sufre un daño por la actuación del contador público por su descuido, falta de conocimiento o la intención de dañar en los hechos, existe en principio la responsabilidad civil sobre el profesionista que se ostentó como sabedor de la materia:

Así tenemos, que la responsabilidad civil, derivado de actividades culposas es producto de una falta de probidad y previsión de los resultados que puede ocasionar su conducta, producto de la negligencia en que incurra el dictaminador. La actividad dolosa o culposa del dictaminador puede traer aparejados daños de carácter patrimonial al ente dictaminado, susceptibles de ser reclamados por el contribuyente en la vía ordinaria civil.

Al respecto, se establece la siguiente tesis jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"RESPONSABILIDAD POR CULPA, NATURALEZA JURIDICA DE LA.- La idea de la responsabilidad no constituye una noción

³⁰ Urbina Nandayapa, Raúl, Los delitos Fiscales en México, edit. SICCO, 1999, pag.. 136

independiente de toda premisa; ella es complementaria de una noción previa: de la obligación, la expresión responsabilidad, define la situación en que se encuentra el que ha faltado a su deber, o a una obligación prescrita en una norma, y se ve expuesto a consecuencias penosas: La responsabilidad no es de otra cosa que la situación jurídica a consecuencia de la violación de una obligación. La existencia de a responsabilidad está, condicionada, por una parte, a una obligación preexistente y, por otra, a un acontecimiento posterior, a saber, la violación o la inexecución de un deber. La obligación legal es una relación de conducta fijada por el legislador, que constriñe hacer o no hacer una cosa. La obligación coloca al deudor en la necesidad jurídica de cumplir; pero esa necesidad jurídica no es algo que fatalmente imponga el cumplimiento, pues deja al obligado en la posibilidad de alterar a la obligación. La obligación del deber tiene una sanción, que no es otra cosa que la medida que toma el legislador, para asegurar el respeto a la norma, en caso de que de viole. La sanción es algo indispensable a la norma, porque un mandato desprovisto de sanción es algo vano. El que ha violado un deber jurídico, se enfrenta a una disposición legal y provoca la reacción del poder encargado de mantener el orden jurídico en la sociedad. La calidad del autor del daño, sólo sirve para designar al individuo que de se ha enfrentado a la norma legal. El incumplimiento de la obligación puede resultar de dos distintas órdenes de causas: unas, dependientes directamente de la voluntad del deudor, como lo es el dolo, o indirectamente, como la culpa; y otras completamente independientemente de la voluntad del deudor, como el caso fortuito o la fuerza mayor. La buena fe en el obrar, excluye siempre el dolo, pero no excluye la imprudencia, la negligencia o a impericia. Él que no obra con dolo sino con simple culpa, es un imprudente o negligente que peca por falta de previsión. La falta jurídica existe no solamente en el caso en que el agente viola voluntariamente la norma jurídica (falta

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

voluntaria o dolo), sino también cuando su acto tiene como consecuencia causar un daño que no ha querido producir, si n ha obrado con la prudencia y diligencia necesaria. En la omisión de aplicar la energía necesaria para evitar un mal que no se ha querido directamente, consiste la falta involuntaria, que entonces toma el nombre de imprudencia o negligencia. La imprudencia consiste en una acto positivo del que normalmente puede preverse que tendrá consecuencias ilícitas. La negligencia consiste en que la omisión de las precauciones requeridas para evitar que la ejecución de un acto lícito produzca consecuencias ilícitas. Lo más frecuente es que vaya asociado la imprudencia la negligencia. En la teoría de la culpa no hay falta sino cuando el acto lesivo es imputable al agente, para la responsabilidad por el daño, se requiere que el acto que lo cause, pueda ser imputado a la voluntad de su autor, y ante la dificultad de entrañar para el ofendido, acreditar que el agente ha incurrido en falta, de acuerdo con la regla general de que la prueba incumbe al que demanda, supuesto que aquel no puede observar los elementos íntimos y morales d ella falta, sino que su existencia sólo puede serle revelada por métodos indirectos, especialmente cuando se trata de negligencia, se ha aceptado en teoría la inversión de la prueba, imponiendo al demandado, autor del daño, la carga de la prueba exonerante. No cabe duda que existen límites de la previsión, que impiden que puedan evitarse todos los daños que se originen con el libre ejercicio de la actividad humana. Cuando la cuestión que se presenta, respecto de la responsabilidad por el daño causado, sea la de poner en claro si se está en presencia de verdadero caso fortuito o fuerza mayor o de una negligencia o imprudencia, el Juez excusará aquellas omisiones o imprudencias que le parezcan consecuencias inevitables de la imperfección humana, porque ningún hombre sabría guardarse de ellas, por más que tuviera un alto grado de previsión y nadie responde del daño causado por sucesos que no preverse o que,

aún previstos, no pueden evitarse. No constituye culpa el error profesional que depende de la incertidumbre o imperfección del arte o ciencia y no de la falta de conocimiento o negligencia de quien ejerce la profesión. Más no por ello todo daño que se causa involuntariamente, debe considerarse como el resultado de una fuerza incontrolable, ni es el azar el que define los papeles de ofensor y de víctima, sino que sea jurídico que el juzgador se base exclusivamente para absolver al demandado, en que este al fabricar su edificio, se ajustó a las exigencias del Reglamento de Construcción de la Ciudad de México, y en que la propia construcción quedó sujeta a la voluntad y autorización que el Reglamento previene, pues esto no basta para excluir la posibilidad de la culpa del constructor, ya que aquellos elementos sólo son presunciones que le favorecen, pero que deben examinarse, relacionándolas principalmente con el juicio pericial sobre las deficiencias técnicas de la construcción.

PRECEDENTE:

TOMO LXVI. Pág. 316.- Amparo Directo 5727/38. Sección 1ª.- Rink Guillermo.- 10 de octubre de 1940.- Mayoría de cuatro votos.-
Disidente: Aguirre Garza.

Al cometer la actividad dolosa o culposa, el dictaminador será el obligado al pago de los daños y perjuicios que ocasione al contribuyente dictaminado por actos intencionales, así como por la falta de previsión o negligencia al realizar su actividad.

Fundamentalmente las conductas en que puede incurrir el dictaminador al desarrollar su actividad, por la falta de sujeción a la normatividad fiscal, son las siguientes:

- A) No presentar el dictamen dentro del término de los siete meses que para el efecto marca el Código Fiscal de la Federación, por conducta que puede ser dolosa o culposa.
- B) Que su dictamen por culpa o intención no se ajuste a la realidad económica del contribuyente; en tal sentido, toda decisión tomada por los directivos y accionistas con base en los resultados del dictamen, hará al contador público responsable de los daños y perjuicios que ocasione por los errores que presente su opinión técnico-contable.

Así tenemos, que el requisito indispensable para determinar si un dictaminador es sujeto de responsabilidad civil, producto de los daños que su actividad puede ocasionar, será determinada por los factores de la imprudencia y negligencia en su actuación; siempre y cuando su conducta sea omisa en prever el cuidado debido y necesarios para evitar los daños patrimoniales en el sujeto dictaminado. Empero existen excluyentes de responsabilidad como lo es el caso fortuito o la fuerza mayor.

En las demás condiciones será sujeto obligado de resarcir los daños que ocasione con su actividad, ya sea que éstas sean ocasionadas dolosa o culposamente, cuando en el último caso sus consecuencias sean previsibles.

3.2.- Responsabilidad frente al Colegio de Contadores.

Para poder emitir el dictamen de estados financieros a que se refiere el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, el contador público debe cumplir, de conformidad con el artículo 52, fracción I del Código Fiscal de la Federación, con los siguientes requisitos:

- Estar registrado ante las autoridades fiscales, para lo cual se requiere, conforme a lo señalado por el numeral 45 del Reglamento del Código Fiscal de

la Federación, ser de nacionalidad mexicana, contar con cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública y constancia que acredite ser miembro activo de un colegio de contadores.

- Ser miembro de un colegio de contadores reconocido por la Secretaría de Educación Pública, cuando menos 3 años anteriores a la presentación de la solicitud para ser dictaminador de estados financieros.

De lo anterior, se desprende que para obtener dicho registro es necesario que el contador público **sea miembro de un colegio de contadores** reconocido por la Secretaría de Educación Pública cuando menos tres años anteriores a la presentación de la solicitud para ser dictaminador de estados financieros.

Esto nos lleva a establecer que si el contador público no pertenece a un colegio de contadores no podrá obtener su registro, lo cual viola la garantía de libre asociación y reunión contenida en el artículo 9° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece:

“Artículo 9°.- No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la república podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país...”

En efecto, el artículo noveno constitucional estipula que no se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito, de lo que se desprende que en el territorio nacional, a ninguna persona se le limitará su derecho a elegir libremente su participación o no en algún tipo de asociación o reunión siempre que sea lícita, toda vez que ésta es una garantía individual y un derecho del ser humano.

Al respecto el Licenciado Jesús Orozco Enríquez comenta:

“ El artículo que se comenta consagra a nivel constitucional tanto la libertad de asociación como la de reunión. Por libertad de asociación se entiende el derecho de toda persona a asociarse libremente con otras para la consecución de ciertos fines, la realización de determinadas actividades o la protección de sus intereses comunes; por su parte, la libertad de reunión alude al derecho o facultad del individuo para reunirse o congregarse con sus semejantes con cualquier objeto lícito y de manera pacífica.

Conviene advertir que, a diferencia de la libertad de asociación, el ejercicio de la libertad de reunión no se crea una entidad jurídica propia con sustantividad y personalidad diversa e independiente de la de cada una de sus componentes; además, una reunión, contrariamente a lo que ocurre con una asociación, es transitoria, esto es, su existencia esta condicionada a la realización del fin concreto y determinado que le motiva, por lo que, una vez logrado éste, tal acto deja de existir.

El derecho de libre asociación, al igual que muchos otros derechos humanos, deriva de la necesidad social de solidaridad y asistencia mutua. De ahí que el ejercicio del derecho de asociación se traduzca en la constitución de asociaciones de todo tipo que, con personalidad jurídica propia y a una cierta continuidad y permanencia, habrá de servir a los logros de los fines, a la realización de las actividades y a la defensa de los derechos coincidentes de los miembros de la misma.

Igualmente, el derecho de reunión establecido en la Constitución no tiene un carácter absoluto, sino que su ejercicio debe ser llevado a cabo pacíficamente, esto es, exento de violencia, a la vez que debe de tener un objeto lícito es decir, su finalidad no puede estar en pugna contra las buenas costumbres y las normas

del orden público. En tanto los individuos ejerzan su derecho de reunión bajo ésta condición, el Estado tendrá la obligación de abstenerse de coartar tal derecho..³¹

La interpretación correcta del artículo noveno de nuestra carta magna debe entenderse como una libertad del ciudadano para agruparse o unirse mediante la libre expresión de su acuerdo de voluntades, siempre y cuando sea lícito y de manera pacífica.

La asociación constituye una persona jurídica diversa a la persona física o moral que la integran, en tanto la reunión es un acuerdo transitorio de personas sin que se forme personalidad jurídica.

En este sentido los colegios e institutos de contadores públicos vendrán a formar asociaciones cuya personalidad jurídica es diferente a la poseída por las personas físicas que la integran.

La libertad de asociación ha sido materia de diversas violaciones a lo largo de la existencia de este principio constitucional; afectando tanto a personas físicas como a personas jurídicas colectivas, como es el caso de las Cámaras de Comercio e Industria, hecho que puede constatarse en la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se detalla:

“CAMARA DE COMERCIO E INDUSTRIA, AFILIACION OBLIGATORIA, EL ARTICULO 5º DE LA LEY DE LA MATERIA VIOLA LA LIBERTAD DE ASOCIACION ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 9º CONSTITUCIONAL.- La libertad de asociación consagrada por el artículo 9º constitucional, es el derecho de que gozan los particulares, tanto personas físicas como personas jurídico-colectivas, para crear un nuevo ente que tendrá personalidad propia y

³¹ Rojas Cárdenas, LÁZARO RAÚL. Los Efectos Jurídicos del Dictamen Contable. Tesis de Maestría. Facultad de Derecho de la UNAM.. 1997 Pág.243.

distinta a la de sus asociados. Tal derecho es violado por el artículo 5º de la Ley de Cámaras de Comercio y de las de Industria, al imponer a los comerciantes e industriales cuyo capital manifestado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea de dos mil quinientos pesos en adelante, la obligación de inscribirse en la cámara correspondiente en el caso del mes siguiente la iniciación de sus actividades o dentro del mes de enero de cada año, advertidos de que, de no hacerlo, se les sancionará con un multa que en caso de reincidencia será duplicada y que no les libera del cumplimiento, de esa obligación. Ahora bien, si la libertad de asociación establecida por el artículo 9º de la constitución es un derecho de los gobernados, la esfera de protección derivada de la garantía constitucional de que se trata puede operar en tres posibles direcciones: 1) derecho de asociarse formando una organización o incorporándose a una ya existente; 2) derecho a permanecer en la asociación o a renunciar a ella; 3) derecho de no asociarse. Correlativamente, la autoridad no podrá prohibir que el particular se asocie: no podrá restringir su derecho a permanecer en la asociación o a renunciar a ella, ni tampoco, podrá obligarlo a asociarse. Consecuentemente el artículo 5º de la Ley de las Cámaras de Comercio y de la Industria al imponer la obligación a los comerciantes e industriales de afiliarse a la cámara correspondiente, viola la libertad de asociación establecida por el artículo 9º constitucional.

PRECEDENTE:

Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretaría: Sergio Pallares y Lara. Aprobado: con el número CII/92, la tesis que antecede: y determinó que la votación es idónea para incorporar tesis de jurisprudencia.

Amparo en revisión 338/94. Angel Balderas Sánchez. 8 de agosto de 1995.

Mayoría de ocho votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Rafael Alberto Pérez Castillo.

Amparo en revisión 1556/94. B. y B. Iluminación, S.A. de C.V. 8 de agosto de 1995. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Así mismo podemos observar que la obligación, por parte del contador público, de asociarse para estar en posibilidad de solicitar el registro para dictaminar estados financieros, viola la garantía consagrada en el artículo 5° constitucional, tal y como la expresa el Licenciado Emilio Margain Manautou:

“Si la Ley General de Profesiones, no establece como una obligatoria la colegiatura, sino potestativa, tenemos que concluir que este requisito de pertenecer a un Colegio de Contadores viene a coartar el ejercicio de una profesión lícita y a limitar lo que una ley reglamentaria de garantías constitucionales establece, por lo que se viola la garantía prevista en la parte inicial del artículo 5° Constitucional”³²

De lo anterior se infiere que a ninguna persona se le debe de coartar su libertad para desarrollar su actividad profesional, ya que esto es violatorio de la garantía consagrada en el artículo 9° de nuestra Carta Magna, situación que analizada en relación con el precepto legal previsto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, traduce al mismo en un precepto Inconstitucional, toda vez que la norma descrita establece como requisito sine quanon, para obtener el registro para dictaminar estados financieros, por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, el pertenecer a un colegio de contadores, violando por ende dicho precepto tanto la libertad de asociación como la libertad de trabajo, ya que ninguna persona está

³² Pérez Becerril, ALONSO Dictamen de Estados Financiero para Efectos Fiscales, Edit. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal 1999. Pag.109.

obligada a pertenecer a algún tipo de asociación como requisito para desarrollar su actividad profesional.

Por lo anterior dicho requisito puede ser impugnado por los contadores públicos que deseen obtener la autorización para dictaminar estados financieros, a través del juicio de amparo, a efecto de que no se les obligue a cumplir con dicho requisito que en mi opinión va en contra de los preceptos constitucionales referidos anteriormente; mientras tanto el contador público debe cumplir con dicha formalidad para obtener la autorización que otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En esta tesitura, tenemos que como el Contador Público debe de ser miembro de un Colegio de Contadores para estar en posibilidad de obtener el registro, dicho profesionista responde ante el propio colegio en caso de incurrir en alguna de las faltas que establezca la asociación.

En este orden de ideas, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos cuenta con un Código de Ética Profesional, ello con el objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, ello con la intención de servirle a la sociedad con lealtad y diligencia. Al elaborar el código de ética profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, reconoció la existencia de varios principios de ética aplicables a su profesión, principios a los que les denominó postulados.

Dicho código, que es aplicable a cualquier contador público sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como servidor público, establece la responsabilidad que tiene el contador ante la sociedad, el cliente y ante la profesión misma.

Responsabilidad hacia la Sociedad

Postulado II.- Independencia de Criterio: Ello significa que el contador público al emitir cualquier juicio de carácter profesional deberá hacerlo en forma libre e imparcial.

El artículo 2.21 del código de ética profesional, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, considera que no hay independencia e imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando:

- Desempeñe algún puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas.
- Tenga, haya tenido o pretenda tener en el ejercicio social que dictamine, alguna injerencia económica en la empresa, en un grado que pueda afectar su libertad de criterio.
- Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina, o tenga tratos verbales o escritos verbales a ser Director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o una empresa afiliada..

Postulado III.- Calidad Profesional de los Trabajos: Que en la prestación de cualquier servicio que realice el contador, se espera de él un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre deberá de tener presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que este realizando, actuando con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Postulado IV.- Preparación y Calidad del Profesional: El contador público debe de contar con el conocimiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Al respecto el artículo 1.08 del código referido con anterioridad, afirma que el contador público no debe aceptar tareas para las que no está capacitado.

Postulado V.- Responsabilidad Personal: El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

Así tenemos que, al firmar informes de cualquier tipo, el contador público es responsable de ellos en forma individual, tal y como lo afirma el artículo 1.09.

Responsabilidad frente al cliente

Postulado VI.- Secreto Profesional: Significa que el contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas..

El artículo 2.24 del código de ética aprobado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, afirma que los servicios profesionales de dictaminación que son distintivos y privativos del contador público no podrán ser anunciados ni publicitados.

Así mismo el numeral 1.10 indica que el contador público puede intercambiar o consultar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.

Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.- Que el contador público no intervenga en tareas o arreglos que vayan en contra de la moral.

Lealtad al patrocinador de los servicios.- El contador público no debe de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Responsabilidad hacia la Profesión

Postulado X.- Respeto a los colegas y a la profesión: Que el contador público cuide sus relaciones con sus colaboradores, colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

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

Como puede observarse, la conducta del contador público se rige por los lineamientos que le marca el Colegio de Contadores a través del Código de Ética Profesional, de tal forma que cualquier trabajo que desarrolle, por ejemplo que elabore los dictámenes financieros de una empresa o que se desempeñe como dictaminador, debe de cumplir con lo previsto por dicho código, toda vez que si no lo realiza, violenta dicha normatividad haciéndose acreedor a las sanciones que el propio código establece, las cuales, de acuerdo a la gravedad de la falta pueden consistir en una amonestación, suspensión temporal de sus derechos como socios, la expulsión del colegio o la denuncia ante las autoridades competentes de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional, lo cual traería como consecuencia que al no ser miembro del colegio de contadores, el contador

público no tiene la opción de solicitar la autorización o registro para dictaminar los estados financieros.

En este orden de ideas, tenemos que bajo el auspicio del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) se creó la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, la cual reúne a los contadores, miembros del IMCP, y a licenciados en derecho, que se han distinguido por sus investigaciones y aportes a la disciplina fiscal.

Dicha Academia, se creó por las siguientes consideraciones:

"Es indiscutible que el Estado tiene dentro de sus funciones de derecho público, la de imponer cargas fiscales a los particulares para cubrir los gastos públicos; pero debe aceptarse que los contribuyentes tienen derecho, de elegir las alternativas y utilizar los mecanismos que dentro del marco legal produzcan el menor impacto negativo en su patrimonio.

Debido a lo anterior, se convierte en una necesidad imperiosa el que el contador público especialista en materia fiscal, además de la preparación académica y experiencia práctica requeridas en el desarrollo de su trabajo, actúe bajo normas y principios éticos.

Es por ello que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió normas de aplicación general para todos los contadores públicos (Código de Ética), independientemente de su área de especialización, por lo que no contiene una reglamentación de áreas específicas, como la fiscal.

Por otra parte, se trata de disposiciones que todo contador público debe considerar, de modo que cualquier ampliación inspirada en ella es bienvenida. Los Miembros de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. hemos considerado oportuno elaborar un documento complementario, que una

vez aprobado por sus miembros se convirtió en la declaración de Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal³³

Así tenemos, que la Academia creó un documento denominado **Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal**, el cual rige a sus miembros, los cuales se comprometen a observarlas en el desempeño de su actividad profesional como especialistas fiscales; documento que tiene como objetivo establecer las normas de actuación para sus miembros dentro del marco de la ética profesional, sin embargo, dichos principios o reglas adolecen de imperfección en virtud de que no establece sanción alguna en caso de incumplimiento.

Únicamente como un marco de referencia, toda vez que dichas normas no tienen sanción alguna en caso de incumplimiento, a continuación se establecen algunas de las normas que todo especialista en la materia fiscal debe de atender, aclarando que a pesar de no contener una sanción es indispensable que el contador las cumpla toda vez que son indispensables para un buen resultado en la elaboración de los estados financieros o dictámenes de los mismos:

Campo de Actuación.

- La Actuación profesional de quien actúa en el campo fiscal, lo obliga a revelar al usuario de sus servicios todas las implicaciones que el percibe respecto a la posición de aquel como contribuyente, así como todas las opciones de defensa que a juicio suyo existen, sin que esté obligado a apoyar su consejo en lo dudoso de la justicia o injusticia que pueda percibir en las disposiciones que eventualmente lo condenen. Desde luego, para substanciar sus interpretaciones siempre estará en posibilidad de recomendar una asesoría de abogado cuando la situación lo requiera.

³³ Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal, Edit. IMCP, 1998, Pág. 17-18

- Como requisitos de su informe: descripción de la información que se le proporcionó, precisión de objetivos, precisión del alcance de sus objetivos, fundamentos de su opinión, la cual debe ser clara y concisa.

La anterior norma puede ser adicionada para la labor fiscal de la siguiente manera:

- a) En la realización del trabajo: Precisar la competencia de las autoridades, investigar precedentes, sentencias y criterios oficiales, ampliar su investigación mediante el auxilio profesional de especialistas en la materia particular del caso que se le somete y atender términos legales.
- b) En el informe: Enunciar con claridad los riesgos y contingencias de su cliente, tales como sanciones económicas, multas o pérdida de la libertad.

El Secreto Profesional en la Materia Fiscal

Una preocupación de los profesionales que ejercen su especialidad en la materia fiscal gira entorno a la confidencialidad de la información que han recibido de sus clientes con motivo de la prestación de sus servicios profesionales.

La mayoría de las normas emitidas impiden a los profesionales la divulgación de la información recibida; sin embargo existen también normas jurídicas que obligan a comunicar información a ciertas autoridades. Esta situación ha causado confusión y desconcierto entre muchos profesionales, quienes sienten carecer de directivas claras respecto a la forma en que deben conducirse.

Las normas de actuación profesional en materia fiscal al respecto, tienen como propósito esclarecer las normas de conducta de carácter jurídico a que deben sujetarse los profesionales, para determinar si están obligados o no a comunicar a terceros la información que reciben de sus clientes y así disipar los aparentes conflictos normativos ante los que pudiera suponerse enfrentado el profesional.

En virtud de que la presente investigación se enfoca a los dictámenes financieros que emiten los contadores públicos, a continuación se establece lo que la Academia señala respecto al secreto profesional:

" Cuando un contribuyente desea dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, debe presentar ante las autoridades competentes el aviso a que se refiere el artículo 46 del Reglamento de dicho Código. La presentación de este aviso implica que el contribuyente se somete a las disposiciones reglamentarias relacionadas con la presentación de documentos e informes y autoriza a que el contador público proporcione información de su cliente relacionada con la revisión practicada y exhiba los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría efectuada, a lo cual alude la fracción I del artículo 55 del referido Reglamento. Por ese motivo consideramos que habiendo presentado el cliente de un contador público el aviso de dictaminación de estados financieros para efectos fiscales, automáticamente convierte en aplicable la norma que obliga al profesional a proporcionar información a las autoridades fiscales y a exhibirle los papeles de trabajo de la auditoría practicada y por ello ya no le resulta aplicable en este caso la norma que obliga a los profesionales en general guardar el secreto profesional".³⁴

Auditoría de Estados Financieros, Dictámenes y Peritajes.

La auditoría de estados financieros ha venido a constituir la actividad profesional por excelencia del contador público. Al realizar su trabajo como auditor independiente, el contador público persigue como objetivo el examen de los estados financieros a fin de rendir su opinión sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

³⁴ Ibidem, pág. 63

La Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública a través de sus normas, resalta que para que el contador público esté en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable la convicción de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros que los estados financieros reflejan;
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y, en los estados financieros dichos hechos y fenómenos; y
- Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Así mismo, establece los elementos con que debe de contar el auditor, cuando desempeña su trabajo en forma individual o como miembro de un grupo, al momento de elaborar su dictamen:

"El contador público que se desempeña como auditor en forma general, esto es, sin contar con el apoyo de socios o asociados en áreas específicas como el área fiscal, deberá contar con el entrenamiento técnico y capacitación profesional que le permitan cubrir en su revisión los aspectos fiscales que afecten los diversos rubros de los estados financieros.

En el caso en que el auditor lleve a cabo su actividad profesional como miembro de un despacho integrado (áreas de auditoría e impuestos), deberá asegurarse que sus socios o asociados especialistas en dicha materia le auxilien en la revisión de las áreas en las que los impuestos afecten los diversos rubros de los estados financieros.

En este caso, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista en impuestos que lo auxilie.”³⁵

Las normas descritas con anterioridad son principios que, a pesar de ser imperfectos por no contener sanción en caso de ser transgredidas, el contador público debe de hacerlos suyos para la realización de cualquier actividad toda vez que son necesarias para que su labor sea transparente y no pueda incurrir en algún tipo de responsabilidad.

3.3.- Responsabilidad frente a la Autoridad Fiscal

En todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe de tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone para la eficacia de la norma.

En este orden de ideas, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes trae consigo, como consecuencia la aplicación de una sanción, con la cual se busca que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

³⁵ Ob Cit. Pág..127

Para poder establecer cuales son las sanciones que ha adoptado el Derecho Tributario, es conveniente establecer cuales son las transgresiones o infracciones que originan su imposición.

La infracción de acuerdo con Raúl Rodríguez Lobato es "todo hecho u omisión, descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley"³⁶

No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que, en función de las mismas Emilio Margáin Manautou elaboró la siguiente clasificación:

"a) infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales. La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública.

b) Infracciones instantáneas e infracciones continuas. Las primeras son las que se consumen y agotan en el momento en que se comete. Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos.

³⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, edit. Harla. México D.F., 1997. pp. 309

c) **Infracciones simples e infracciones complejas.** Las infracciones simples son las que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición. Las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción.

d) **Infracciones leves e Infracciones graves.** Las infracciones leves son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

e) **Infracciones administrativas e infracciones penales.** Las infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad judicial.³⁷

Toda vez que se han establecido la clase de infracciones en que puede incurrir un contribuyente, a continuación se señalan el tipo de sanciones que le pueden ser aplicables en caso de infringir la ley tributaria.

La sanción ha sido definida por Eduardo García Maynez como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado"³⁸

Dicho autor opina que las sanciones jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persigue y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. En este orden de ideas, existen dos clases de sanciones: las de coincidencia y las de no coincidencia.

En el primer caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso.

³⁷ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Porrúa, México D.F. 1997, pág. 315.

³⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, edit. Harla. México D.F., 1997. pág. 309

En el segundo caso, en ocasiones no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar.

El autor en cita, comenta que las sanciones no se agotan en los dos tipos señalados, pues no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos, manifiesta, no se trata de conseguir un daño, acceso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Surge así, al lado de las sanciones mencionadas, la figura jurídica del castigo, tercera forma sancionadora.

Raúl Rodríguez Lobato señala que el tipo de sanciones establecidas por García Maynez, se dividen en sanciones satisfactorias y sanciones alictivas siendo las primeras aquéllas que tienen relación a la víctima del acto violatorio, constituidas por el cumplimiento forzoso y la indemnización; y las segundas aquellas que se vinculan con el violador de la norma, constituida por el castigo.

En México, en materia fiscal sólo las alictivas son consideradas como sanciones, pues a las satisfactorias, aunque se exige al violador de la norma la conducta, no se le considera como sanciones.

Así tenemos, que en el derecho tributario mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos y penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.

Las penas, de acuerdo con Raúl Rodríguez y Lobato, se dividen en personal y patrimonial. La pena personal afecta a la persona en sí misma, como es el caso de

la privación de la libertad, y la pena patrimonial afecta a la persona en su patrimonio, como es el caso de la imposición de una multa.

En este orden de ideas, una vez que se ha establecido lo que se entiende por infracción y por sanción así como su clasificación, corresponde establecer cual es, de acuerdo a la legislación fiscal, la infracción y su correlativa sanción en que puede incurrir el contador público al momento de dictaminar los estados financieros de una persona moral o persona física con actividad empresarial.

Infracciones y Sanciones del Contador Público.

El Contador Público autorizado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, al momento de dictaminar los estados financieros puede incurrir en dos clases de infracciones, una de tipo administrativo y otra de tipo penal.

3.3.1.- Responsabilidad Administrativa.

La responsabilidad administrativa en que puede incurrir el contador público o dictaminador, se encuentra regulada por los artículos 52, tercer párrafo, 91-A, 91-B del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 52 tercer párrafo tercero, señala:

"Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa

audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito el colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión”.

Las irregularidades o infracciones en que puede incurrir el contador público al dictaminar los estados financieros de un ente económico obligado a ello, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

- a) Que el Contador Público no esté registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente del Servicio de Administración Tributaria.
- b) Que el dictamen no se formule de acuerdo con los lineamientos que marca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación o se formule sin tomar en cuenta las normas de auditoría referentes a la capacidad independencia e imparcialidad profesional del contador público.
- c) Que el contador público no emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, de conformidad con los lineamientos que marca el reglamento del código fiscal de la federación.
- d) Que el dictaminador esté impedido para dictaminar, de conformidad con lo previsto por el artículo 53 del reglamento del código fiscal de la federación, el cual señala:

“Estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II.- Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculada económica o administrativamente a el, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedimento para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III.- Tengo o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en la negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

IV.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

V.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

VI.- Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

VII.- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio".³⁹

e) Que el contador público no integre el dictamen con los estados financieros y anexos que indica el artículo 50 del reglamento del código fiscal de la federación.

Así tenemos que para que procedan las sanciones en contra del dictaminador debe darse a éste previamente la garantía de audiencia, es decir, debe ser escuchado antes de que la autoridad determine la aplicación de cualquier sanción.

Para la procedencia legal de la sanción deben demostrarse las omisiones dolosas o culposas cometidas por el dictaminador al momento de presentarse el dictamen, existiendo como sanciones la amonestación, la suspensión o la cancelación del registro

Los preceptos jurídicos que regulan las sanciones de amonestación, suspensión o cancelación del registro del dictaminador así como su procedimiento administrativo se encuentra previstos en los preceptos legales 57 y 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

A) Amonestación.

El Diccionario Léxico Hispánico de la lengua española define a la amonestación como un acto de amonestar tendiente a " Prevenir o advertir a una persona para que se enmiende o se abstenga de hacer cosa ilícita.// Prevenir a veces por vía de corrección disciplinaria"⁴⁰

³⁹Reglamento del Código Fiscal de la Federación Art. 53, pp. 44-45

⁴⁰ Rojas Cárdenas, LAZARO RAÚL. Los Efectos Jurídicos del Dictamen Contable. Tesis de Maestría. Facultad de Derecho de la UNAM.. 1997 Pág.254.

La amonestación es un acto de advertir al dictaminador para que se abstenga de hacer un acto ilícito, de aquellos regulados por el artículo 57, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé:

"I.- Se amonestará al contador público cuando:

a).- Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b).- La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.

c).- No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.

d).- No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación."⁴¹

Del texto transcrito se desprende las siguientes causas por las que procede la amonestación del dictaminador.

a) Artículo 45, último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que el contador público se abstenga de informar a la autoridad, dentro de los tres primeros meses de cada año, acerca del cambio de datos personales contenidos en su solicitud de registro para dictaminar estados financieros, demostrar que es socio activo de un colegio de contadores o comprobar que aprobó el examen de actualización de conocimientos que le practique la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

⁴¹ Artículo 57, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- b) Artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que el contador público presente incompleto el dictamen y los anexos requeridos en el artículo 50 fracción III del reglamento del código fiscal de la federación
- c) Artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que el contador público en su dictamen presente incompleto el análisis de los estados financieros relativos al balance general, al estado de resultados, de variación de capital contable, de cambio en la situación financiera con base a efectivo del ente económico; conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios, conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, así como de la situación fiscal del ente dictaminado, y demás anexos que indica el numeral citado.
- d) Artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- I.- Que el contador público al emitir su dictamen, no aplique el texto del dictamen de los estados financieros que haya adoptado el colegio de contadores del que sea miembro y el mismo haya sido reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública
- II.- Que el contador público al emitir su dictamen, omita realizarlo en forma comparativa con los estados financieros del ejercicio inmediato anterior.
- III.- Que realice un análisis incorrecto entre el estado que guarda fiscal y contablemente el ente dictaminado.
- e) Artículo 51-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que realice un análisis incorrecto en los elementos integrantes del dictamen simplificado, en aquellas instituciones susceptibles de recibir donaciones.

- f) Artículo 51-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que el contador público ajuste incorrectamente su actividad en el desarrollo del dictamen simplificado.
- g) Artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que el contador público aplique incompletamente la normatividad descrita en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de aplicar de forma incompleta las normas de auditoría, que verifique incompletamente la situación fiscal del ente dictaminado, que verifique incompletamente las aportaciones de seguridad social, la enajenación de acciones y su cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) así como cualquier acto económico en que intervino el sujeto pasivo, así como verificar de manera incompleta la conciliación entre el resultado fiscal con el contable.
- h) Artículo 55, fracción I, inciso a), c) y d) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que el dictaminador exhiba de manera incompleta ante el Servicio de Administración Tributaria los documentos no directos que le sirvieron de base para emitir el dictamen: como lo son, los documentos que integran el dictamen fiscal, o bien, de los registros que le soliciten respecto de sus archivos cibernéticos.
- i) Artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que la dictaminación para la enajenación de acciones sea incompleta, en términos del precepto legal indicado.
- j) Artículo 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que el dictamen deberá estar firmado por el representante del ente dictaminado, mismo que deberá ser presentado ante la autoridad fiscal dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la declaración respectiva.

De todo lo anterior se deduce que la amonestación tiene como finalidad un llamamiento de corrección disciplinaria, como reproche de la conducta que ha

cometido el contador público al desarrollar su actividad, haciéndole conocer en un oficio fundado y motivado su falta que ha cometido, acompañando en dicho documento su requerimiento de enmienda; sabedor que de no suplir la falta se le suspenderá o cancelará el registro.

Para complementar los alcances legales del concepto de la amonestación en materia de la dictaminación fiscal, se transcribe el siguiente precedente, tendiente a entender sus efectos jurídicos.:

Octava Epoca. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.Tomo: XII, Octubre de 1993.Página: 409

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. AMONESTACION A UN CONTADOR PUBLICO. CONSTITUYE UNA CORRECCION DISCIPLINARIA CUYA IMPUGNACION NO SE ENCUENTRA PREVISTA EN LAS HIPOTESIS DE COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-La amonestación no es un acto impugnabile en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, porque no encuadra en ninguna de las hipótesis que prevé el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. **La amonestación constituye una represión o corrección disciplinaria como reproche de la conducta del infractor, haciéndole comprender su falta generalmente acompañada de un requerimiento de enmienda a través del apercibimiento de la suspensión o cancelación del registro a que alude el último párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación;** características todas que de manera alguna pueden calificarse como "agravio fiscal" propiamente dicho, aun cuando la citada medida derive del incumplimiento a normas que tienen ese carácter, ya que el acto reclamado sólo está indirectamente relacionado con la materia tributaria; razón por la que, debe sobreseerse en el juicio de nulidad en que se impugne dicha amonestación a contador público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo Directo 1002/93. Miguel Angel
Pacheco. 14 de mayo de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos
Amado Yáñez. Secretario: Mario de Jesús Sosa Escudero.

B) Suspensión.

La suspensión en materia de la dictaminación fiscal implica la sanción impuesta al dictaminador consistente en privarlo temporalmente de la autorización para formular dictámenes financieros a entes económicos obligados de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, cuando su conducta transgrede lo previsto por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 57 fracción II, el cual establece lo siguiente:

"II.- La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- a).- Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b).- El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- c).- El contador público no cumpla con lo señalado en el artículo 55 fracción I, inciso b) de este Reglamento. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- d).- No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

e).- Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

f).- Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

g).- Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.⁴²

De lo anterior, se desprenden las siguientes causas por las que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, procede suspender al contador público autorizado:

- a) Respecto al inciso a) de la fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el mismo fue analizado en la parte relativa a la amonestación (ver amonestación)
- b) Que el contador público acumule tres amonestaciones, en este caso la suspensión puede ser hasta un año.
- c) Si no exhibe los papeles de trabajo que elaboró del contribuyente auditado por la autoridad fiscal y ésta le requiere la presentación de los mencionados papeles. La presentación podrá ser hasta de un año
- d) Si no formula el dictamen. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

⁴² Artículo 57, Fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación

- e) Presente disco magnético flexible, que no integra la información conforme a las reglas de carácter general que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- f) Si el dictaminador se encuentra sujeto a proceso por la comisión de un delito fiscal o de un delito intencional sancionado con la pena corporal. La sanción durará el tiempo que dure el proceso.

La suspensión del registro del dictaminador puede ser de un mínimo, que no se especifica, hasta un máximo de dos años, debiendo la autoridad fundar y motivar la resolución y aplicación de la sanción. En caso de no cumplirse con este requisito, el afectado podría impugnar la resolución de la autoridad vía juicio de amparo con éxito.

La suspensión no es una sanción definitiva, es sólo un castigo temporal que deberá durar el tiempo que haya considerado la autoridad que deben limitarse las funciones del dictaminador.

El Maestro Rojas Cárdenas Lázaro Raúl en su obra intitulada los efectos jurídicos del dictamen contable establece la diferencia entre la amonestación y suspensión, la cual consiste en lo siguiente:

I.- La amonestación procede por el inexacto cumplimiento de las obligaciones del dictaminador; es decir, sujetándose a los lineamientos descritos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, sin cumplir estrictamente la normatividad, ya que comete omisiones o errores no esenciales para el desarrollo del dictamen, traduciéndose en el envío de una información incompleta.

En este sentido, la naturaleza jurídica de la amonestación responde a violaciones no esenciales de la normatividad fiscal, implicando para el profesionista sólo una llamada de atención en el ejercicio de su actividad independiente.

II.- La suspensión procede cuando el contador público contraviene lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación o su Reglamento; es decir, no cumpla con las obligaciones que le impone la legislación fiscal en virtud de la relación estrecha que le relaciona con el ente económico sujeto a la normatividad de los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cometa omisiones o errores esenciales.

En este sentido, la naturaleza jurídica de la suspensión se traduce en una privación temporal del profesionista, respecto de su autorización para emitir el dictamen fiscal, que durará todo el tiempo que dure el proceso.

C) Cancelación

La cancelación implica la anulación del registro poseído por el dictaminador ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, cuando su conducta viole el hecho hipotético tributario previsto por el artículo 57 fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación., el cual se establece:

"III.- La cancelación procederá cuando:

a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b) Hubiera 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.

El cómputo de lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictamen de acuerdo al artículo 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictamen de acuerdo con el artículo 126 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁴³

En este sentido, procede la cancelación de la autorización para dictaminar, cuando el contador público facultado para analizar los estados financieros, comete un acto intencional y conociendo la específica ilicitud de su acción.

La causa de suspensión deviene en otras circunstancias cuando el contador público acumula tres suspensiones, o bien, cuando es sentenciado por delitos dolosos que merezcan pena corporal.

Sin embargo, existen eximentes de responsabilidad que puede invocar el contador público en cumplimiento a su obligación de dictaminar al ente económico, siendo en esencia el caso fortuito y la fuerza mayor.

El Código Civil para el Estado Libre y Soberano de Morelos en su artículo 1433 define al caso fortuito como todo acontecimiento natural, previsible o imprevisible, pero inevitable, por virtud del cual se pierda el bien o se imposibilite el cumplimiento de la obligación.

En este sentido, podemos afirmar que el dictaminador que no cumpla con las obligaciones establecidas por los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación así como los numerales 49 a 52 y 54 de su reglamento, cuando su limitación sea producto de la naturaleza, impiéndole entregar el dictamen en los

plazos indicados en el reglamento o exhiba los documentos que le requieran cuando éstos desaparezcan de su poder producto de la naturaleza, le libera a ser sometido a un proceso judicial (responsabilidad civil) o administrativo (suspensión o cancelación del registro para dictaminar 3estados financieros).

Otro de los eximentes de responsabilidad para el no cumplimiento de las obligaciones contraídas, lo es la fuerza mayor, la cual es definida por el Código Civil para el Estado Libre y Soberano de Morelos como todo hecho previsible o imprevisible, pero inevitable, proveniente de uno o más terceros determinados o indeterminados por virtud del cual se pierda el bien o se imposibilite el cumplimiento de la obligación.

En materia fiscal, se presenta esta eximente cuando el contador público no pueda cumplir con su obligación de presentar el dictamen en virtud de una fuerza ajena a su voluntad, no propia de la naturaleza, sino de acción humana, tal es el caso de la huelga, la guerra, actos ilícitos violentos cometidos en su persona o bienes o algún incendio que materialmente le impida materialmente la entrega del dictamen

D) Multa.

Otra infracción de carácter administrativo en que puede incurrir el contador público autorizado, es la consistente en que al emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente dictaminado, omite asentar en el mismo las contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o del propio contribuyente.

Dicha infracción se encuentra prevista en el artículo 91-A en relación con el numeral 91-A, los cuales afirman lo siguiente:

“Artículo 91-A. Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que **el contador público que dictamina no**

⁴³ Artículo 57, fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente."

Artículo 91-B.- Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen."

En efecto, si el Fisco realiza una compulsu ya sea a través de una visita domiciliaria o una revisión de gabinete y en la misma se resuelve que el contador público que dictamina los estados financieros de una persona moral no observó las normas de auditoría que establezca el colegio de contadores del que forma parte, relativas a la capacidad, imparcialidad e independencia, es decir, que el contador público no cuente con los conocimientos básicos y necesarios para emitir el dictamen o que lo emita favoreciendo a la persona moral por ser accionista de la misma o cónyuge de alguno de ellos, teniendo como resultado el no establecer en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, las omisiones en cuanto a las contribuciones retenidas, trasladadas o propias del sujeto pasivo, ello trae como consecuencia que el

contador público incurra en una infracción y por ende en la aplicación de una sanción la cual consiste en una multa que puede ser del 10% al 20 % de las contribuciones que haya omitido en la revisión de la situación fiscal del ente dictaminado siempre y cuando la misma no exceda del doble de los honorarios del contador.

Como se puede observar, el precepto legal establece una multa fija del 20% de las contribuciones que el contador público no haya establecido en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, sin embargo, para que dicha multa sea legal, la autoridad al momento de fijarla debe de fundar y motivar adecuadamente el porque estableció dicho porcentaje y no el mínimo, es decir, debe de asentar cuales fueron las circunstancias o motivos que lo llevaron a determinar la imposición de dicho porcentaje.

Al respecto, es aplicable la jurisprudencia dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

MULTAS. ARBITRIO EN SU CUANTIFICACION ARRIBA DEL MINIMO. Para imponer una multa fiscal en cuantía superior al mínimo (pues es evidente que al imponer el mínimo no hace falta razonamiento alguno, ya que no hubo agravación en uso del arbitrio), es necesario que las autoridades fiscales razonen el uso de su arbitrio, y que expongan los razonamientos y las circunstancias de hecho y de derecho que hacen que en el caso particular se deba agravar en alguna forma la sanción. Pero esos razonamientos deben ser razonamientos aplicados al caso concreto y a las circunstancias del caso concreto, sin que sea suficiente hacer afirmaciones abstractas e imprecisas. De lo contrario se violaría la garantía de motivación, y se dejaría además a la afectada en estado de indefensión, pues no se le darían elementos para hacer su defensa, ni para desvirtuar la sanción concreta impuesta en su caso individual, con violación de los artículos 14 y 16 constitucionales. En esas condiciones, la simple afirmación de

que un gran volumen de negocios hace que la situación sea buena, es demasiado imprecisa para justificar por sí sola una elevación de la multa, pues puede haber gran volumen de operaciones con una utilidad mínima, o aun con pérdida, como es claramente el caso de empresas que tienen grandes endeudamientos y gran volumen de operaciones. Por otra parte, el que la infracción haya causado perjuicios al Fisco, no es elemento para agravar la sanción, pues el elemento perjuicio será siempre la base misma de la tipificación de la infracción, pero insuficiente para mover el arbitrio entre los extremos de la multa. También resulta falso que los causantes morosos obtengan ventaja respecto de los causantes puntuales, pues los daños y perjuicios que se cobran en materia fiscal (además de las multas) como intereses moratorios son extraordinariamente elevados (24% anual, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil). Y la afirmación de que hay que evitar prácticas viciosas tendientes a evadir las prestaciones fiscales, también es un elemento determinante de la creación de la infracción, pero insuficiente para mover la cuantía entre los extremos legales; para esto habría que referirse a las prácticas individuales de la afectada, o a su habitualidad, etcétera.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Séptima Epoca:

Amparo directo 754/77. Forros y Aislamientos, S. A. 3 de noviembre de 1977. Unanimidad de votos.

Amparo directo 651/79. Casa Pérez, S. A. 20 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo directo 7/80. Automovilística Hidalgo, S. A. 4 de julio de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo directo 670/80. Embotelladora Tropical, S. A. 12 de noviembre de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo directo 971/80. Tampico Club, S. A. 24 de junio de 1981. Unanimidad de votos.

Así mismo, los preceptos aludidos no se refieren a todo el dictamen de estados financieros para efectos fiscales sino a una parte de él, específicamente, la emisión de la revisión de la situación fiscal del contribuyente, la cual no debe ser emitida por el contador público, sino por una persona especialista en materia de leyes, es decir, un licenciado en derecho, ya que el contador público no cuenta con los conocimientos jurídicos para interpretar la ley, lo que trae como consecuencia que al emitir la revisión de la situación fiscal del contribuyente, establezca de manera errónea la retención, traslado o causación de un impuesto, recayendo ello en la aplicación de una sanción consistente en una multa.

En efecto, el cumplimiento de las obligaciones fiscales rebasa el ámbito meramente contable, toda vez que la interpretación de las leyes fiscales, para un correcto cumplimiento de las obligaciones emanadas de ellas, corresponde al licenciado en derecho, por lo que la revisión fiscal que practica el Contador Público se ve limitada en un aspecto fundamental, el jurídico.

El contador público no cuenta con la capacidad o pericia para interpretar las leyes tributarias, ya que su materia se encuentra en el ramo de la información financiera, dentro del cual desempeña tres papeles fundamentales: verificar la exactitud de la información financiera, dar a conocer el resultado de sus investigaciones y celebrar sesiones de consulta con la gerencia del ente económico, por lo que el contador es preparado para conocer el ámbito financiero de la empresa, más no para interpretar la ley.

No olvidemos que cuando existe una controversia entre el Contador del Contribuyente y el Contador de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, órgano

desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público., somos los abogados quienes decidimos quien de los dos tiene la razón (Administración General Local de Ingresos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa y Poder Judicial de la Federación).

Ante tal situación, el legislador debe reformar el artículo 52 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la revisión de la situación fiscal del contribuyente sea realizada por una persona que cuente con los conocimientos jurídicos para interpretar la ley, es decir, un licenciado en derecho, ya que el contador público no cuenta con los conocimientos básicos para determinar en que casos existe la traslación, causación o retención del impuesto, lo anterior es así en virtud de que el contador público al emitir la revisión de la situación fiscal del contribuyente, no existiendo dolo de su parte sino desconocimiento de la ley, lo hará de forma incorrecta, haciéndose acreedor a la sanción que impone el artículo 91-B del Código Fiscal de la Federación.

3.3.2.- RESPONSABILIDAD PENAL.

La conducta del contador público, al momento de dictaminar los estados financieros de una empresa, puede ser constitutiva de delito, es decir, que su conducta sea típica, antijurídica y culpable.

En efecto, el delito en que puede incurrir el contador público, al momento de dictaminar los estados financieros de una empresa, es el previsto por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 96 fracción II, el cual establece que es responsable de encubrimiento de los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en el delito, después de la ejecución del mismo ayude al inculpado (en el caso que nos ocupa es el ente económico dictaminado) a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte o

haga desaparecer los instrumentos del delito. Dicho delito es sancionado con pena de prisión de tres meses a seis años.

El Código Fiscal al establecer que es responsable del encubrimiento de los delitos fiscales, se refiere al delito de defraudación fiscal, cuyo tipo penal (artículo 108 del Código Fiscal de la Federación) prevé que se comete dicho delito cuando el contribuyente con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco, es decir, que su conducta va encaminada a no enterar las cantidades a que tiene derecho la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones que deben a ésta, convenciendo o intentando convencer que no tienen la obligación de pagar. "Se podría decir que el delito de defraudación fiscal debe consistir no sólo en eludir la obligación de enterar determinadas contribuciones, sino que, para que se pueda perseguir penalmente, debe dirigirse a ocultar o desfigurar el hecho tributario con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos. Existe la posibilidad de que el sujeto realice las maniobras fraudulentas en beneficio propio o de un tercero; en muchas ocasiones, incluso el autor del delito fiscal no es el mismo contribuyente."⁴⁴

Lo anterior significa que si el contador público al emitir el dictamen de los estados financieros del contribuyente, advierte que el mismo ha omitido el pago de contribuciones o ha declarado menores ingresos de los que realmente obtuvo en el ejercicio fiscal, es decir, que la persona moral elude el pago de las contribuciones que realmente generó, teniendo como consecuencia que el Fisco Federal cuente con un ingreso fiscal menor, no hacerlo del conocimiento del Fisco, da como resultado que el contador público se encuadre dentro del delito de encubrimiento previsto por el Código Fiscal de la Federación, toda vez que el mismo en ningún momento contribuyó para que el contribuyente declarara menos ingresos de los realmente percibidos, pero si ocultó a la hacienda Pública la omisión del contribuyente respecto de las contribuciones que realmente debería

⁴⁴ GONZALEZ SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales, Edit. Pereznieto Editores, México 1990, Pág. 62.

de haber pagado, siendo consecuencia de ello que el dictaminador se encuadre dentro del tipo penal previsto por el artículo 96 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Así, tenemos que el encubrimiento cometido por el contador público es realizado por una conducta dolosa y no culposa, toda vez que nuestro código penal acogió el sistema de NUMERUS CLAUSUS, el cual consiste en que solamente admiten la forma culposa de comisión los delitos que expresamente señale la ley. Así, el segundo párrafo del artículo 60 del Código Penal indica lo siguiente: *Las sanciones por delito culposo sólo se impondrán en los siguientes artículos... 150, 167 Fracción VI, 169, 199 bis, 290, 291, 292, 293, 302, 307, 323, 397 y 399 de éste código.* En tanto que el encubrimiento contenido en el Código Fiscal de la Federación no se encuentra dentro de la lista del artículo 60 del Código Penal, el mismo únicamente se puede llevar a cabo de forma dolosa.

Fundamentalmente, el contador público podrá encubrir el fraude fiscal en que se encuentra inmerso la persona dictaminada, cuando dándose cuenta del delito fiscal, no de vista con ello a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante la salvedad.

El contador público para evitar incurrir en responsabilidad penal, en virtud de la comisión de un delito doloso de carácter fiscal, tendrá que conducirse en su acción con probidad, honradez y rectitud, dando cumplimiento al Código de Ética Profesional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos así como las Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal emitidas por los Miembros de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría pública, A.C., emitiendo dictámenes con salvedad que lo alejen de la ilicitud.

La actividad del contador público en relación a una persona, cuya actividad se encuadre en los supuestos previstos por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, le obliga a la determinación de las contribuciones omitidas por el contribuyente.

Sin embargo, la interpretación técnica de las disposiciones jurídicas le limitan al dictaminador a conocer los alcances jurídicos contenidas en la normatividad fiscal y su conducta relacionada con su actividad profesional; situación que le obligan a la consulta de asesoría especializada en materia fiscal.

CAPITULO IV

4.- LA INTERVENCION DEL ABOGADO

El derecho tributario es una de las ramas del derecho más complejas, en que las ramas del derecho público y del derecho privado tienen aplicación y un entrelazamiento tan grande, que sólo estando muy bien preparados en todos los aspectos del derecho en general, es posible entenderla, pues la solución o regulación de todo problema, no siempre esta dentro de sus disposiciones, sino muchas veces en las del derecho común.

Sin embargo, aún y cuando se tenga un dominio respecto a otras ramas del derecho, el derecho tributario sigue siendo complejo, en virtud de que al no tener una terminología propia, adopta la del derecho común, pero a veces ampliándola o restringiéndola, agregando a ello la terminología de otras ciencias, como la económica y la contable, que el legislador se ve precisado a utilizar y a darles significación jurídica.

Ejemplo de ello es que:

- a) El derecho fiscal, reconoce la existencia de personas morales, desconocidas por el derecho común, como las unidades económicas con personalidad jurídica distinta del de las personas que las constituyen,
- b) Considera comerciantes a personas que no tienen esa calidad conforme al derecho mercantil.
- c) Establece preceptos que son difíciles de entender como lo son sujeto activo, sujeto pasivo directo e indirecto, objeto y base del tributo, hecho imponible, entre otros.

Como se puede observar, la terminología del derecho fiscal es compleja, difícil de entender, tanto para el licenciado en derecho como para el contador público, para el primero porque dicha terminología varía a la del derecho común y al segundo porque su preparación jurídica es defectuosa, toda vez que no estudia para ser abogado sino para contador, por lo que sólo se les prepara para ser buenos prácticos del derecho fiscal y no para interpretar la ley.

En estos términos, peligrosa se convierte su intervención cuando el problema fiscal encuentra su solución en el campo del derecho común, por lo que en este caso lo aconsejable es que se asesore de un abogado y no que pretenda hacerle de tal en todos los campos del derecho, pues aunque se le da una preparación jurídica, ésta jamás podrá igualarse a la que adquiere el estudiante de derecho, por lo tanto, no obstante que el contador se encuentra familiarizado con la terminología fiscal, no es prudente que interprete la ley, toda vez que al no ser su preparación eminentemente jurídica, no siempre se percató de los problemas que la legislación fiscal presenta.

4.1- Interpretación y Aplicación de las Leyes Tributarias.

La norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura, o no tiene el alcance que se le quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor.

En este sentido, las leyes fiscales, como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria.

Pugliese señala que en ocasiones existe imposibilidad de aplicar las normas tributarias debido a cambios en las condiciones materiales, jurídicas, políticas,

económicas o sociales del medio ambiente en el que deben regir y que por ello no siempre es fácil cumplirlas ni están exentas de dudas.

Ante esta problemática, corresponde al intérprete, ya sea funcionario administrativo, juez o consultor legal atribuir a la norma su significación correcta, lo cual no es nada sencillo, sobre todo si se tiene presente que estar facultado para interpretar una ley no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues ello depende de la capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea, que realice la actividad en la forma más adecuada.

En este sentido, el intérprete debe con frecuencia suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas, basándose de acuerdo con Pugliese en el principio de que cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis ético-jurídico de acuerdo con los principios generales de derecho que, ante las lagunas legales deben emplearse como elementos interpretativos.

Francisco Pavón Vasconcelos nos dice que se interpreta una ley cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan.

Andreozzi, en su obra *Derecho Tributario Argentino*, al hablar de la interpretación nos dice que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación..

Así tenemos, que existen diversas fuentes de interpretación, las que podemos clasificarlas de la siguiente manera:

- a) **Interpretación auténtica:** Es la que hace el propio legislador, misma que se encuentra prevista en el artículo 72 inciso F de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que "En la interpretación... de las

leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”.

Trinidad García en su obra *Introducción al Estudio del Derecho* afirma que no es en realidad una interpretación jurídica. El legislador puede imponer un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior; pero lo que así hace es sólo expedir una nueva ley, que complementará, aclarará o reformará la primeramente dictada, más no constituirá por esencia la determinación del significado intrínseco de ésta última, para aplicarla a un caso concreto. El poder legislativo no está facultado legalmente para fijar el sentido del precepto legal a fin de resolver particulares controversias de Derecho, por que tal cosa es contraria al sistema de separación de poderes y significará invasión de las facultades del Poder Judicial.

- b) **Interpretación Doctrinal:** Es la que deriva de la doctrina jurídica, es decir, de los estudios realizados por los estudiosos del derecho.
- c) **Interpretación Administrativa:** Es la que deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la ley fiscal, ya sea a través de resoluciones de carácter general (reglamentos) o de resoluciones particulares (resolución de consultas).
- d) **Interpretación Ordinaria:** Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los consultores legales, para la observancia y cumplimiento de la ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica.

Además de las fuentes de interpretación hay diversos **métodos de interpretación** de las normas legales y en materia fiscal el método más aceptado es el de la **interpretación estricta o literal**. La interpretación estricta o literal no sólo es evitar la interpretación analógica, sino significa asignar a la norma el alcance manifiesto e indubitable que resulta de las palabras empleadas. Los sostenedores

de éste método de interpretación expresan que dada la naturaleza especial de las normas de derecho fiscal, éstas sólo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley, pero este método ofrece un grave problema cuando se presenta el caso de que en la norma se empleen términos que tienen más de un significado. Ante este problema los tribunales han resuelto que cuando una ley usa términos con más de un significado, debe remitirse a su acepción técnica y no a la de uso corriente, a no ser que la propia ley establezca la acepción que debe tomarse en cuenta.

En ocasiones, a pesar del esfuerzo de la autoridad jurisdiccional por interpretar adecuadamente las normas fiscales, sobre todo en el caso de términos con más de un significado, se puede dar el caso de que la norma no sea clara. Al respecto existen dos criterios a seguir: el primero señala que en caso de duda se resuelva en contra del fisco. Sobre el particular los tratadistas italianos argumentan que si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de oscuridad o de duda debe optarse por la no imposición. El otro criterio indica que en caso de duda ésta debe resolverse a favor del fisco. Los partidarios de este otro criterio expresan que como el Estado Moderno no establece contribuciones para enriquecerse, sino solamente se exige hasta donde lo requieren las necesidades públicas, en caso de duda debe optarse por la imposición, pues lo que se recaude de menos en un impuesto determinado, de seguir el otro criterio, se tornará en agravio de la situación de otro contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno debe ser pagado por otro; así, dicen que tanto la política como la jurisprudencia deben tratar al tributo como causa favorable al fisco, porque es causa de utilidad pública.

La **interpretación analógica**, se encuentra como método de interpretación de las leyes fiscales. Margain señala que se considera peligrosa en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era

intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas; es decir, se considera que si se acepta la interpretación analógica, se dotaría a los órganos administrativos de capacidad para legislar. La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay una situación no prevista por la ley y, por ello, de aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

Pigurina manifiesta que la diferencia entre analogía e interpretación radica en que ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquélla para conocer lo que habría pensado.

En México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal. En materia Federal el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación preceptúa que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y que se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa. Este mismo precepto establece que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

Debe destacarse que sería un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley, puesto que lo correcto es que debe interpretarse en forma armónica, es decir, relacionando unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción.

Con el fin de entender y aplicar el método de interpretación adoptado por nuestra legislación, Emilio Margain nos señala lo siguiente:

- Las normas de la ley tributaria deben de interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben de interpretarse en forma estricta o literal.
- Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponde el término, se referirá a su sentido jurídico.

Así mismo, tenemos que nuestros Tribunales Federales han emitido criterios diversos para resolver el problema de aplicación de la ley fiscal, sin embargo, algunos de ellos, se puede afirmar que son pacíficamente aceptados y reiterados, como por ejemplo, los relativos a la exacta aplicación de la ley en materia tributaria, en tratándose de las normas que establecen que establecen cargas a los particulares, cuya interpretación deberá ser siempre estricta.

En cuanto a la interpretación literal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que cuando un precepto de ley es claro, no es jurídico buscar interpretación del mismo, inclinándose en estos casos por la simple aplicación literal de las normas.

"LEYES INTERPRETACION DE LAS. La interpretación de las leyes sólo tiene lugar cuando so imprecisas, de manera que su aplicación haga necesario acudir a sus fuentes, a la finalidad que se propuso el legislador, y a otros medios legales que conduzcan a dilucidar cual fue la intención de éste; pero cuando las leyes son claras y precisas y de su simple lectura es posible percatarse de los casos que contemplan, no amerita interpretación alguna y debe aplicarse literalmente- 24 de abril de 1940.- 4 votos"

Por otra parte, en relación a la aplicación estricta de la ley, nuestro máximo Tribunal estableció la siguiente jurisprudencia:

"En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos". Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Tercera parte, Segunda Sala, Jurisprudencia No. 264. Pág. 450.

Así mismo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa fijó su posición en criterio jurisprudencial, en el sentido de que la aplicación estricta de las leyes fiscales únicamente procede en los casos expresamente señalados por el legislador, y que de ninguna manera debe interpretarse que tal aplicación estricta deriva de la propia naturaleza de la ley fiscal.

Después de haber realizado una análisis de lo que es la interpretación y aplicación de la ley tributaria, se advierte que la persona capacitada para interpretar un ley es el Licenciado en Derecho, en virtud de que dicho profesionista cuenta con las condiciones necesarias para efectuar dicha función interpretativa, las cuales son:

- a) Poseer un criterio jurídico.- Ello significa tener la capacidad de entender la norma jurídica, compararla y emitir una opinión sobre dicha norma, lo cual para lograrlo es indispensable haber cursado la Licenciatura en Derecho ya que de otra manera es imposible entender el significado de una norma y mucho menos emitir una opinión sobre la misma.
- b) El intérprete de la ley debe de laborar en la rama sobre la norma que este interpretando, ya que en caso contrario su interpretación carece de fundamento alguno en virtud de que no cuenta con años de estudio y de trabajo en la materia que se interpreta para inferir lo que el legislador trato de plasmar en la norma.

En esta tesitura, el contador público no cuenta con un criterio jurídico que lo lleve a entender la norma y emitir una opinión sobre la misma, ello en razón de que su profesión tiene como finalidad realizar actividades que no tiene por objeto interpretar las leyes, entre las que encontramos:

a) Practicar Auditorías, es decir, realizar un examen objetivo de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar acerca de ello.

b) Otorgar asistencia.- Prestar servicios variados, como indicar los asientos apropiados de contabilidad, instalar sistemas contables, cambiar procedimientos en la forma de llevar los libros, preparar declaraciones para el pago de impuestos y prestar ayuda en el control interno de una empresa

c) Servicio de asesoramiento a la gerencia y a los funcionarios y consejo de directores sobre asuntos contables, financieros, procedimientos de organización y otras numerosas fases de conducción y operación de una empresa.

Es decir, que el contador público al tener como función principal el indicar cual es la situación financiera de un ente económico, es indiscutible que no cuenta con la pericia para interpretar una ley, ya que ello no forma parte de su preparación académica, razón por la cual dicho profesionista no debe intentar desentrañar lo oscuras que son las normas tributarias, ya que ello en primer lugar es función del Licenciado en Derecho y en segundo traería problemas legales a su cliente.

4.2.- El Contador Público autorizado, como Abogado del Contribuyente.

El contador público para estar en posibilidad de emitir su dictamen tiene que realizar un examen de la situación tanto financiera como fiscal del contribuyente, es decir, revisar los estados financieros del ente económico.

El resultado de dicho examen puede ser:

- 1.- Que los estados financieros del contribuyente se hayan emitido correctamente.
- 2.- Que los estados financieros del contribuyente se hayan emitido de forma errónea, lo que trae como consecuencia que la autoridad fiscal pueda fincarle un crédito fiscal.

En la práctica, si el resultado del examen de los estados financieros fue que el contribuyente omitió el pago de algún impuesto o lo realizó de manera errónea, el contador público que dictaminó los estados financieros, comunica dicha situación al contribuyente dictaminado, ello a efecto de que pueda corregir la omisión del impuesto, dentro de los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros y no se haga acreedor a una multa.

Dicha situación se encuentra prevista en el artículo 73 fracción III del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

“Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

III.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen”.

Lo anterior se da en la práctica, toda vez que el contador público autorizado al momento de presentar el dictamen de los estados financieros ante la autoridad fiscal, le corre traslado del mismo al contribuyente, explicándole cuales fueron sus errores, por lo que se establece que el contador público de cierta manera es el abogado del contribuyente.

4.3.- Ejemplos de Problemas Legales surgidos con motivo de la Interpretación de la Leyes Tributarias por parte del Contador Público Autorizado.

A continuación se presenta un ejemplo mediante el cual se puede percatar los problemas legales que tiene el contribuyente, cuando el contador público interpreta la ley tributaria al momento de dictaminar sus estados financieros.

Ejemplo

La contribuyente a la que llamaremos PROGRESO S.A. de C.V., la cual se dedica a la elaboración, compra y venta de bebidas en estado natural o procesado, por ser una empresa obligada a dictaminar sus estados financieros de conformidad con la previsto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, dictaminó sus estados financieros por el ejercicio fiscal comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 1995.

Posteriormente, la Administración Local de Auditoría Fiscal del Centro revisó dicho dictamen en el cual detectó ciertas irregularidades, las cuales consistieron en que la contribuyente consideró indebidamente el valor de los actos o actividades por \$ 49,230,580.00 a la tasa del 0% para efectos del impuesto al

Valor Agregado de un total de \$ 100,092,100.00 declarado en el ejercicio de 1995, los cuales estaban gravados a las tasas que a continuación se mencionan:

Concepto	Tasa	Importe
Valor de los actos o Actividades	15%	\$34,461,406.00
Valor de los actos o Actividades	10%	\$14,769,174.00
Total		\$49,230,580.00

Lo anterior se conoció como sigue:

La autoridad fiscal solicitó al contador público que dictaminó los estados financieros de la contribuyente, la exhibición de los papeles de trabajo que sirvieron de base para la formulación del dictamen fiscal por el ejercicio de 1995, a fin de llevar a cabo la revisión de los mismos.

En este sentido al momento de presentar dicha documentación se levantó acta de aportación de datos e informes en la que se hizo constar lo siguiente:

Pregunta 1.- Diga usted el por qué, si sus ingresos son por venta de agua purificada en su relación de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 1995, se clasifican sus ingresos a las tasas del 15%, 10% y exentos, especificando fundamento legal.

Respuesta.- Hay tres tipos de ventas, jugos, agua y bebida de leche, que se encuentran gravados a la tasa 0%, 10% y 15%; al 10% el agua, por que la

presentación que tiene la compañía es menor a la presentación de 110 litros que la ley del I.V.A. pide para que sean exentos, al 15% por la reforma que hubo en el ejercicio de 1995 que se incremento la tasa por los productos como el agua y el resto de los productos que elabora la compañía del periodo de septiembre en adelante, por que a si lo gravó la compañía, a la **tasa del 0% se tenían gravados todos los productos que elabora la compañía** durante el periodo de enero a septiembre de 1995, que fue cuando cambio la tasa de causación.

Pregunta 2.- Describa usted en forma analítica la naturaleza y composición de los productos vendidos.

Respuesta.- El producto principal es el jugo de frutas, esta hecho a base de agua, azúcar refinada, benzoato de sodio, concentrado de sabores, citrato de sodio y jarabe alta-fructuosa, los cuales se embotellan en diversas presentaciones.

Pregunta 3.- Conforme a los antecedentes de las contribuyente en ejercicios anteriores de 1995, se solicitó confirmación de criterio a la autoridad fiscal para gravar con la tasa del 0% la enajenación de sus productos?

Respuesta.- Sí, a través de diversos oficios por lo que hace al ejercicio de 1994, se confirmó a PROGRESO S.A. de C.V. que los productos elaborados con agua, azúcar y benzoato estaban considerados como productos destinados a la alimentación humana y por lo tanto sujetos a la tasa 0% del impuesto conforme a la ley del I.V.A.

Pregunta 4.- Por qué se aplicó el mismo criterio vigente para 1994 en el ejercicio de 1995 y no se solicitó por escrito a la autoridad fiscal nuevo criterio para gravar sus productos a la tasa del 0%?

Respuesta.- Mediante oficio No. 538 de febrero de 1996, la autoridad fiscal emitió resolución consistente en que **no procedía el criterio de las resoluciones anteriormente citadas** puesto que la enajenación del producto de frutas elaborado fundamentalmente de jugo o pulpa natural de fruta envasada se encontraba gravado a la tasa del 10% de acuerdo con lo establecido en el artículo

1° de la ley del I.V.A., ya que en el proceso de elaboración implica la industrialización de los ingredientes, por lo que no queda comprendido en la fracción I del artículo 2° de la citada ley y también se encontraba excluido del artículo 28 inciso a) de la misma y consecuentemente fuera de la tasa del 6% pues se trataba de una bebida distinta a la leche.

Pregunta 5.- Que diferencia existe entre los productos gravados a la tasa del 0% y a la tasa 10% que elabora la contribuyente.

Respuesta.- Los de la tasa 0% **son el jugo de frutas porque son productos semisólidos** y los del 10% y 15% son el agua y leche.

Pregunta 6.- Por qué razón toda vez que el contador público registrado conoció el criterio emitido con el oficio No. 538, no plasmó en su informe el incumplimiento del criterio emitido por la autoridad fiscal para los productos enajenados que gravan a la tasa del 0% durante el ejercicio de 1995.

Respuesta.- Por que en nuestra opinión **dicho oficio no confiere derechos ni obligaciones** al contribuyente, es decir, no afectó su situación fiscal.

Como resultado de la revisión a los papeles de trabajo, la autoridad fiscal dio a conocer a PROGRESO S.A. de C.V. lo siguiente:

Consideró indebidamente el valor de los actos o actividades por \$49,230,580.00 a la tasa 0% para efectos del Impuesto al Valor Agregado, de un total de \$100,092,100 00 declarado en el ejercicio de 1995, con motivo de que la enajenación de su producto jugo de frutas elaborado fundamentalmente de jugo de pulpa natural de fruta envasado se encuentra gravado con la tasa del 10% por lo que el valor de los actos o actividades se determinaron y gravaron a las tasas que a continuación se mencionan:

Valor de los actos o	Determinado	Dictaminado	Diferencia
Actividades a la tasa:			
15%	\$13,037,089.00	47,498,495.00	34,461,406.00
0%	\$49,230,580.00	0.00	49,230,580.00
Exentos	\$30,494,801.00	30,494,801.00	0.00
Total	\$100,092,100.00	100,092,100.00	0.00

Derivado de lo anterior, la autoridad fiscal determinó un crédito fiscal a cargo de la contribuyente PROGRESO S.A. de C.V. en cantidad de \$93,320,618.00 que incluye impuesto actualizado, recargos y multas.

Dicha determinación fue del conocimiento del contador público que dictaminó los estados financieros de la contribuyente, el cual manifestó que el dictamen había sido elaborado con apego a lo previsto por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y 44 bis-1 al 54 de su reglamento.

Lo anterior lo sustentó en los antecedentes de que el contribuyente había venido obteniendo resoluciones favorables por parte de la autoridad fiscal, en el sentido de que se le confirmaba su criterio de que sus productos estaban sujetos a la tasa 0% del Impuesto al Valor Agregado, **no siendo óbice para lo anterior el que esa misma autoridad en febrero de 1995, emitiera resolución en la cual cambió el criterio que había venido sustentado, señalándose a la misma contribuyente que no procedía confirmarle el criterio de las resoluciones anteriormente obtenidas, por lo que se encontraban afectados a la tasa del 10% del I.V.A.**

Así mismo, manifestó que los supuestos legales bajo los cuales la contribuyente había aplicado la tasa del 0% del I.V.A. a sus productos, **no habían cambiado ni tampoco habían sido objeto de reforma alguna, razonamiento que obtuvo de**

un análisis y estudio jurídico practicado tanto por la contribuyente como por dicho dictaminador, concluyendo que la contribuyente cumplió con todos los preceptos legales que la ley del I.V.A. estableció para el año de 1995.

De lo anterior, se infiere que el contador público que dictaminó los estados financieros de la contribuyente, tiene un desconocimiento total del derecho.

En primer lugar, por la respuesta que emitió a la pregunta 6 al manifestar que el oficio No. 538 dictado por la autoridad fiscal, el cual determinaba que la contribuyente no podía gravar sus productos a tasa 0% sino a la tasa del 10%, no conferió derechos y obligaciones al contribuyente, no afectándole en su situación fiscal, por lo cual no plasmó en su informe el incumplimiento del criterio emitido en dicho oficio.

Como se puede apreciar, el contador no tuvo la capacidad para interpretar el alcance del oficio en comento, toda vez que si bien es cierto el mismo no le confería derechos y obligaciones, si establecía el porque los productos de la empresa ya no podían ser gravados a la tasa del 0% sino a la del 10%, lo cual tuvo como consecuencia que al no establecer dicha situación en un dictamen con salvedades, al contribuyente se le determinó un crédito fiscal por gravar sus productos a una tasa menor a la que realmente le correspondía.

En segundo término, se observa un desconocimiento de la ley al manifestar que los supuestos bajo los cuales el ente económico había gravado sus productos a tasa 0%, no había sido reformado.

En efecto, el artículo 2° de la Ley del I.V.A. el cual establecía los bienes que se gravaban a la tasa del 0%, no había sido reformado para el año de 1995, sin embargo, el contador nuevamente evidencia su incapacidad interpretativa del derecho, toda vez que en su dictamen de estados financieros debió asentar que los productos de la empresa el PROGRESO S.A. de C.V. no se encontraban gravados a la tasa del 0% ya que los mismos no se encuadraban dentro de los supuesto previstos en dicho artículo, debiendo expresar que sus productos, de

conformidad con la previsto en el artículo 1° de la ley del I.V.A., deberían de ser gravados a la tasa general del 10%, además de que así lo estableció la autoridad fiscal en su oficio número 538.

Por lo que al no expresar dicha situación en el dictamen de estados financieros, la empresa estaba pagando menos impuestos de lo que realmente debía, lo que tuvo como consecuencia que al percatarse de ello la autoridad, le determinó un crédito fiscal incluye impuesto actualizado con recargos y multas.

De lo anteriormente señalado, se concluye que el contador público al no saber interpretar la ley, le ocasiona a la empresa que dictamina un problema con el fisco, por lo que somos de la opinión que el contador público al momento de dictaminar los estados financieros de un ente económico debe de apoyarse en un Licenciado en Derecho ya que el cuenta con los conocimientos jurídicos, con lo que las empresas tendrían seguridad jurídica y no vivirían con el temor de que se les determine un crédito fiscal en virtud de que sus estados financieros se encuentren dictaminados de forma errónea.

LEY DEL SEGURO SOCIAL

El 20 de diciembre de 2001, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social, destacando entre ellas la realizada al artículo 16, el cual establece lo siguiente:

Artículo 16. Los patrones que de conformidad con el reglamento cuenten con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio fiscal inmediato anterior, están obligados a dictaminar el cumplimiento de sus

obligaciones ante el Instituto por contador público autorizado, en los términos que se señalen en el reglamento que al efecto emita el Ejecutivo Federal.

Los patrones que no se encuentren en el supuesto del párrafo anterior podrán optar por dictaminar sus aportaciones al Instituto, por contador público autorizado, en términos del reglamento señalado.

Los patrones que presenten dictamen, no serán sujetos de visita domiciliaria por los ejercicios dictaminados a excepción de que:

- I. El dictamen se haya presentado con abstención de opinión, con opinión negativa o con salvedades sobre aspectos que, a juicio del contador público, recaigan sobre elementos esenciales del dictamen, o
- II. Derivado de la revisión interna del dictamen, se determinaren diferencias a su cargo y éstas no fueran aclaradas y, en su caso, pagadas.

Como se puede apreciar, dicha reforma concuerda con lo asentado en el desarrollo de la presente investigación, por lo que se considera conveniente se tomen en cuenta las propuestas aquí vertidas ello con la finalidad de que sea reformado el Código Fiscal de la Federación.

PROPUESTA

Una vez que se ha explicado la manera en que nuestra legislación regula al dictamen de estados financieros con fines fiscales, a continuación se establece la siguiente propuesta.

1.- El dictamen de estados financieros es un medio de fiscalización externo con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, no hay que olvidar que la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales constitucionalmente le compete a la autoridad administrativa.

En efecto, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 16 constitucional, la autoridad administrativa puede practicar visitas domiciliarias, con la finalidad de verificar que el contribuyente ha acatado las disposiciones fiscales, es decir, que el ejercicio de la función fiscalizadora es ejercida por una autoridad en ejercicio de la potestad pública que le ha sido conferida.

Pretender que un dictamen elaborado por contador público independiente sustituya la función fiscalizadora que le compete a la autoridad administrativa, ocasiona el incumplimiento del ejercicio de la potestad pública referida, pues es ella y no una persona física o moral diferente, quien por mandato constitucional puede y debe ejercerla.

Por lo tanto, la función de fiscalización constituye una potestad pública que debe ser ejercida únicamente por la autoridad administrativa, pues a ésta le fue conferida tal facultad, por consiguiente, se estima inadecuado delegar la misma a favor de particulares.

Aunado a lo anterior, a pesar de que el contribuyente presenta su dictamen de estados financieros, la autoridad fiscal cuando lo considera conveniente o simplemente lo desea, ordena la práctica una visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, sin tomar en

consideración el dictamen, lo que implica una anulación tácita del mismo, por lo que es ilógico que el Código Fiscal de la Federación obligue a determinados contribuyentes a dictaminar sus estados financieros y la autoridad no considere los mismos.

Es por ello, que debe eliminarse la obligatoriedad de dictaminarse para fines fiscales, a efecto de que sea una prerrogativa opcional de los contribuyentes.

2.-El contador público, al emitir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, tiene que realizar un examen tanto de la situación financiera como fiscal del contribuyente.

Para poder realizar el examen de la situación fiscal del contribuyente, el contador público debe tener la capacidad de interpretar la ley, para lo cual debe de contar con un criterio jurídico que lo lleve a entender la norma y emitir una opinión sobre la misma, criterio con el que no cuenta, ello en razón de que su profesión tiene como finalidad practicar auditorías así como otorgar asistencia y asesoría a las gerencias de la empresas, es decir, que la función principal del contador público es indicar cual es la situación financiera real de una empresa.

En este sentido, tenemos que la única persona capacitada para interpretar la ley es el Licenciado en Derecho, en virtud de que cuenta con un criterio jurídico, es decir, con la capacidad de entender una norma, compararla y emitir una opinión sobre la misma, por lo que el dictamen de estados financieros para fines fiscales, para que sea emitido correctamente requiere del apoyo de un licenciado en derecho, por lo que se propone que el dictamen fiscal sea emitido en conjunto por un abogado y un contador público, legalmente autorizados para ejercer tales profesiones, en virtud de que el primero cuenta con la capacidad de interpretar la ley y el segundo con los conocimientos contables.

3.- Como se ha establecido anteriormente, la autoridad fiscal cuando lo desea, ordena practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a efecto de verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin considerar si dicho

contribuyente presentó o no su dictamen de estados financieros, es decir, no le otorga valor alguno al dictamen del contribuyente, sin importarle que dicha persona erogó parte de su patrimonio para dar cumplimiento a la obligación de presentar su dictamen de estados financieros.

Es por ello, que se considera conveniente en primer lugar, que la autoridad fiscal antes de ordenar la práctica de la visita domiciliaria, verifique si el contribuyente al cual se le ordenó la orden, optó por dictaminar sus estados financieros, y si es así, obligar a dicha autoridad a revisar dicho dictamen y en caso de que encuentre alguna irregularidad en el mismo, practicar una visita domiciliaria.

En consecuencia, se debe de evitar la practica de las visitas domiciliarias a los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, esto en razón de que cuando un contribuyente se preocupa porque su situación fiscal se encuentre en orden, ello genera una imagen de confiabilidad y de cumplimiento voluntario y eficaz.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El dictamen de estados financieros que para fines fiscales emite el contador público autorizado, en la práctica constituye un instrumento de fiscalización muy útil para el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que le permite fiscalizar indirectamente a un buen número de contribuyentes a bajo costo operativo, con las ventajas que ello implica en la recaudación.

SEGUNDA.- La verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, es propia y exclusiva de la autoridad administrativa, quien constitucionalmente no se encuentra facultada para delegarla a favor de particulares.

TERCERA.- El legislador al regular el procedimiento de elaboración del dictamen de estados financieros para efectos fiscales, salvaguarda la facultad fiscalizadora de la autoridad fiscal, y además la libra parcialmente de la obligación de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, repercutiéndoles a estos los costos relacionados con dicha verificación.

CUARTA.- Resulta injusto el hecho de que la autoridad se libere de su obligación de vigilancia fiscal a costa de las utilidades de los contribuyentes, sin reconocer dicho sacrificio al no dar confiabilidad plena a los resultados emanados de la dictaminación correspondiente.

QUINTA.- Se considera conveniente suprimir la obligación de dictaminarse para fines fiscales que tienen determinados contribuyentes, de acuerdo a las reglas que precisa el Código Fiscal de la Federación.

SEXTA.- El dictamen de estados financieros para fines fiscales que emite el contador público es una determinación contractual, toda vez que el contribuyente una vez obligado a la determinación, tiene el derecho de escoger libremente al

contador público que prefiera, para que éste mediante un acuerdo libre de voluntades celebre un contrato de prestación de servicios profesionales, tendiente al análisis de sus estados financieros y al debido cumplimiento de su obligación tributaria.

SÉPTIMA.- El dictamen carece de valor probatorio pleno, toda vez que el contador público al revisar los documentos del ente dictaminado no está investido de fe pública; en este sentido, el dictamen es una opinión técnica emitida por un experto contable, versando su análisis sobre el estado que guarda financiera y fiscalmente el contribuyente; actuando el profesionista, por ende, en calidad de auxiliar de la administración hacendaria en virtud de la autorización con la que se encuentra investido.

OCTAVA.- El dictamen de estados financieros que para efectos fiscales emite el contador público, tiene una presunción de validez siempre que el mismo se emita cumpliendo con los requisitos que prevé el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, a pesar de que el dictamen cumple con los requisitos que establece el numeral citado, la autoridad no le otorga al dictamen esa presunción de validez, ya que en la realidad, a pesar de que el contribuyente presenta su dictamen, le ordena visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cual es ilógico, toda vez que con el dictamen de estados financieros se puede apreciar si el contribuyente cumplió o no cabalmente con sus obligaciones fiscales.

NOVENA.- La responsabilidad en que puede incurrir el contador público al emitir su dictamen, es producto de la adecuación de su conducta a errores, faltas, omisiones, negligencia o la intencionalidad de su actuar profesional; pudiendo ser ésta la causa de faltas administrativas, e inclusive, la consumación de un delito fiscal, con la consecuente imposición de las sanciones correspondientes.

Las sanciones de índole administrativo son las siguientes:

1.- La Amonestación.- Procede por el inexacto cumplimiento de las obligaciones formales dictadas por el legislador al dictaminador, es decir, mediante la no verificación del dictamen a la normatividad no esencial establecida por el Código Fiscal de la Federación o su reglamento.

2.- La Suspensión.- Cuando el contador público contraviene la normatividad descrita por el Código Fiscal de la Federación o su reglamento.

3.- La Cancelación.- Se actualiza cuando el contador público es sentenciado por un delito de carácter doloso o bien cuando acumule tres suspensiones.

4.- La Multa.- Procede cuando el contador público que dictamina los estados financieros, en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente no observa la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente.

Por otra parte, la sanción penal es la siguiente:

El contador público registrado ante la autoridad fiscal para dictaminar estados financieros, puede incurrir en el delito doloso denominado defraudación fiscal en términos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su calidad de copartícipe en términos del Código Penal Federal y 95 del Código Fiscal de la Federación.

El delito se conforma mediante la ayuda dolosa del contador público para encubrir el delito de la defraudación fiscal, por medio de engaños o aprovechándose de los errores existentes en los estados financieros, tendiente a evitar pagar total o parcialmente los créditos tributarios generados por el ente económico en un período fiscal determinado.

DÉCIMA.- El dictamen de estados financieros para fines fiscales emitido por contador público, en sí mismo es positivo, es decir, le permite a los contribuyentes conocer con un grado de certeza aceptable, si han cumplido cabal y oportunamente sus obligaciones fiscales; esto, no obstante que tal opinión se ve

limitada, ya que carece de la opinión técnica indispensable de un abogado, conocedor de las leyes así como de la finalidad de su aplicación.

DÉCIMA PRIMERA.- El contribuyente cuenta con la prerrogativa de solicitar a un abogado la práctica de una auditoría legal sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, situación que en la práctica no se da, quizá porque el dictamen fiscal que llegase a elaborar un abogado, el Código Fiscal de la Federación no le concede la presunción de certeza que, en cambio, si le otorga al preparado por un contador público.

DÉCIMA SEGUNDA.- Como consecuencia de lo expuesto con anterioridad, se plantea la siguiente propuesta:

1.- Reformar los artículos del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento que regulan la figura del dictamen fiscal, bajo los siguientes lineamientos generales:

- a) eliminar la obligatoriedad del dictamen fiscal, a efecto de que sea una prerrogativa opcional de los contribuyentes, ya que cuando la autoridad así lo desea no considera el dictamen emitido por el contador público registrado y revisa directamente al contribuyente, lo que implica una anulación tácita del dictamen.
- b) En el caso de que un contribuyente acepte dictaminar sus estados financieros y no presente el mismo, que se haga acreedor a una multa.
- c) Obligar a que el dictamen fiscal sea emitido en conjunto por un abogado y un contador público, legalmente autorizados para ejercer tales profesiones, en virtud de que el primero cuenta con la capacidad de interpretar la ley y el segundo con los conocimientos contables.
- d) Obligar a que la autoridad hacendaria revise en primer término el dictamen fiscal y en caso de ser necesario, en segundo lugar, practicar una visita domiciliaria al contribuyente.

2.-Evitar la practica de las visitas domiciliarias a los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, esto en razón de que cuando un contribuyente se preocupa porque su situación fiscal se encuentre en orden, ello genera una imagen de confiabilidad y de cumplimiento voluntario y eficaz.

Sin embargo, cuando la autoridad revise el dictamen emitido por el contador público y observe irregularidades en el dictamen que con el mismo no se pueden dilucidar, la autoridad únicamente en dicho supuesto puede ordenar la práctica de una visita domiciliaria.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.-Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C. Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal. Edit. IMCP. México D.F. 1998. pp. 130.
- 2.- Adam Adam, Alfredo. La fiscalización en México. Edit. UNAM. México D.F. 1986. pp.246.
- 3.-Calvo Longarica, César. Análisis e Interpretación de Estados Financieros. Edit. Pac. México D.F. 1998. pp.435.
- 4.-Enriquez Palomec, Raúl. Léxico Básico del Contador. Edit. Trillas. México D.F. 1988. pp.149.
- 5.-Fowler Newton, Enrique. Cuestiones Fundamentales de Auditoría. Edit. Tesis. Buenos Aires, Argentina. 1989. pp.275.
- 6.- F. Gutiérrez, Alfredo. Los Estados Financieros y su Análisis. Edit. FCE. México D.F. 1980. pp.316.
- 7.- Glezen C. William. Auditoría, Integración de Conceptos y Procedimientos. Edit. Limusa. México D.F. 1994. pp.310.
- 8.- González Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Edit. Pérez nieto editores. México D.F. 1990. pp. 238.
- 9.-H. Taylor, Donald. Auditoría, Integración de Conceptos y Procedimientos. Traducción Calvet Pérez Ricardo. Edit. Limusa. México D.F. 1994. pp.975.
- 10.-Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Código de Ética Profesional. México 1997. pp.159
- 11.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. El Dictamen. México D.F. 1995. pp.40.

- 12.-López Cruz, Fernando. Guía para la Elaboración del Dictamen Fiscal en Sipred. Edit. IMCP. México D.F. 1999. pp.249.
- 13.- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Porrúa. México D.F. 1997. pp.326.
- 14.- Margain Manautou, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Edit. Universitaria Potosina. México D.F. 1980. pp.253.
- 15.- Mendivil Escalante, Víctor Manuel. Elementos de Auditoría. Edit. Ecasa. México D.F. 1993. pp.185.
- 16.-Mendivil Escalante, Víctor Manuel. El Dictamen en la Contaduría Pública. Edit. Ecasa. México D.F. 1989. pp.205.
- 17.-Pérez Harris, Alfredo. Los Estados Financieros, su Análisis e Interpretación. Edit. Ecasa. México D.F. 1994. pp.95
- 18.- Quintana Valtierra, Jesús y Yañez Rojas Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Edit. Trillas México D.F. 1999. pp.182.
- 19.- Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Harla. 2ª. Edición. México D.F. 1986. pp. 309.
- 20.-Ruiz de Velasco, Luis. Auditoría Práctica. Edit. Banca y Comercio. México D.F. 1959. pp.477.
- 21.-Sánchez Alarcón, Francisco Javier. Programas de Auditoría. Edit. ECA.México D.F. 1973. pp.210.
- 22.-Santillán Gonzalez, Juan Ramón. Auditoría I. Edit. Ecasa. México D.F. 1996. pp 120.
- 23.-Téllez Trejo, Benjamín, Rolando. El Dictamen en la Contaduría Pública. Edit. Ecasa. México D.F. 1994. pp. 715.

24.- Urbina Nandayapa Arturo. Los Delitos Fiscales en México. Tomo IV Contadores, Responsabilidad Penal, Administrativa y Civil. Edit. Sicco. México D.F. 1997. pp. 157.

25.-W. Holmes, Arthur. Auditoría: Principios y Procedimientos. Tomo I. Traducción Francisco Contro Malo. Edit. Uteha. México D.F. 1987. Pp.922.

LEGISLACIÓN

- 1.-Código Fiscal de la Federación (actualizado)
- 2.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (actualizada).
- 3.-Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. (actualizada).
- 4.-Reglamento del Código Fiscal de la Federación (actualizado)

REVISTAS

- 1.-Margain Manautou. Boletín Jurídico. Año 16. Número 186. México. Agosto 1993 pp. 20.
- 2.- Pérez del Castillo Rodolfo. El Dictamen sobre los Estados Financieros para Efectos Fiscales. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª. Época, mayo 1997. pp115.
- 3.-Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II. Número 6. pp.184.
- 4.- Revista del Instituto de Administración Tributaria. Lima, Perú. 1993. pp.189.

5.- Sánchez Zaragoza Luis Alberto. La Auditoría Fiscal en México. Revista Indetec Julio-Agosto 1995. Guadalajara, Jalisco. Pp.162.

4.-Uribe A. Javier. Historia de un Dictamen de Auditoría, Finanzas y Contabilidad. Boletín Informativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México D.F. 1960.

OTRAS PUBLICACIONES

1.- Diario Oficial de la Federación. 30 de abril de 1959. Tomo CCXXXIII. Número 51.

2.- Rojas Cárdenas, Lázaro Raúl. Los efectos Jurídicos del Dictamen Contable. Tesis de Maestría. Facultad de Derecho. UNAM. 1997. pp.243.

3.- Semanario Judicial de la Federación. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Séptima Época.

31.- Semanario Judicial de la Federación. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tomo XII. Octubre 1993. pág. 409.

33.- Semanario Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. Segunda Sala.. pág.450

30.- Semanario Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. Tomo V. Febrero 1997. pág.125.

34.- Semanario Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tomo LXVI.. pág.316.