



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"ANALISIS DEL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL
FEDERAL Y LA CONVENIENCIA DE OTORGARLE FE
PUBLICA AL DICTAMINADOR CONTABLE".

T E S I S

PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A :

NANCY VILLAFAN TALONIA

ASESORA: MTRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CD. UNIVERSITARIA, D. F.

2005

m346923



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 16 de junio de 2005.

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Nancy Villafan
Talonia

FECHA: 18-Ags-2005

FIRMA: [Firma]

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **VILLAFAN TALONIA NANCY**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANÁLISIS DEL ARTICULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL Y LA CONVENIENCIA DE OTORGARLE FÉ PÚBLICA AL DICTAMINADOR CONTABLE".

Con fundamento en los artículos 8° 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 le 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"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Margarita Palomino Guerrero

Ciudad Universitaria, a 15 de junio de 2005.

**LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL,
Y FINANZAS PÚBLICAS,
DE LA FACULTAD DE DERECHO,
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.
P R E S E N T E.**

Estimado maestro:

Sirvan estas líneas para hacerle llegar un cordial saludo a la vez informarle que la alumna **NANCY VILLAFAN TALONIA**, ha concluido la investigación intitulada:

***" ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL Y LA
CONVENIENCIA DE OTORGARLE FE PÚBLICA AL DICTAMINADOR
CONTABLE"***

por lo que me permito remitirla a su consideración.

Sin más por el momento, le reitero como siempre mi apoyo, colaboración y agradecimiento por todas sus atenciones.

CORDIALMENTE.



A mi familia por su cariño, confianza y apoyo incondicional,
en especial a mi Padre por su ejemplo de trabajo y esfuerzo y
a mi Madre por su dedicación, pero sobretodo por ser mi amiga.

A la UNAM, de manera especial a la Facultad de Derecho,
por el orgullo que me da el sentirme parte de ella.

A los profesores por su dedicación, tiempo y experiencias transmitidas
y a mis amigos por todo lo compartido.

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. MARCO CONCEPTUAL	3
1.1. Hecho imponible	7
1.2. Hecho generador	10
1.3. Relación jurídico tributaria	11
1.3.1. Sujeto activo.....	12
1.3.2. Sujeto pasivo	17
1.4. Obligaciones fiscales.....	23
1.4.1. Obligaciones de dar	31
1.4.2. Obligaciones de hacer	34
1.4.3. Obligaciones de no hacer	38
1.4.4. Obligaciones de permitir	38
1.5. Facultades de comprobación	40
1.5.1. Visita domiciliaria	43
1.5.2. Revisión de gabinete	51
1.5.3. Compulsa de terceros	53
1.5.4. Revisión de expedición de comprobantes fiscales.....	54
1.5.5. Dictamen contable	56
CAPÍTULO 2. DICTAMEN CONTABLE	59
2.1. Dictaminador Contable	61
2.1.1. Requisitos para ser Dictaminador	62
2.1.2. Funciones del Dictaminador	66
2.1.3. Responsabilidad Profesional del Dictaminador.....	67
2.2. Dictamen Contable	73
2.2.1. Regulación en la legislación fiscal del Dictamen Contable.....	74
2.2.2. Función y alcances del Dictamen Contable	87
2.3. Efectos económicos del Dictamen Contable	92

2.3.1. Caso Enron en Estados Unidos	92
2.3.2. Caso Parmalat en Italia	97

CAPÍTULO 3. CONVENIENCIA DE OTORGARLE FE PÚBLICA

AL DICTAMINADOR CONTABLE.....	100
3.1. Reformas tendientes fortalecer la figura del dictaminador.....	100
3.1.1. Propuesta de requisitos para ser dictaminador	102
3.1.2. Propuesta de prohibiciones para ser dictaminador	107
3.1.3. Nuevas obligaciones del dictaminador.....	110
3.2. Conveniencia de investir a la figura del contador público en su calidad de dictaminador contable de fe pública	116
3.2.1 Posibles ventajas para la autoridad fiscal de investir al dictaminador contable de fe pública	119
3.2.2. Posibles beneficios para el contribuyente en caso de que se de fe pública al dictaminador	124
3.2.3. Responsabilidad que adquiere el dictaminador en el supuesto de que se le otorgué fe pública	127
3.3. Efectos de que al dictaminador contable sé le otorgue fe pública	130
3.3.1. Repercusiones Fiscales.....	131
3.3.2. Repercusiones en el ámbito económico	132
 CONCLUSIONES.....	 135
 BIBLIOGRAFÍA	 141

INTRODUCCIÓN.

Conforme crece y avanza la sociedad, cada día nuestras necesidades van acrecentándose, motivo por el cual la ciencia jurídica se ve obligada a ampliar su campo de estudio, ejemplo claro de ello es el creciente auge que a tenido el Derecho Fiscal que se caracteriza por su permanente actualización y su contacto con otras disciplinas, como es el caso del la contaduría pública, de cuya relación surgen la figura del dictamen contable para efectos fiscales.

En esta figura es donde se centra nuestra investigación, no sólo por el papel tan relevante que tiene como un medio de fiscalización sino también por su importancia en el sector económico.

Por lo que como planteamiento del problema se estableció ¿Cuál es la regulación y responsabilidad del dictaminador en México?

Y como hipótesis de trabajo: Si la regulación del dictaminador contable es deficiente y no se puede fincar responsabilidad, es necesario analizar la viabilidad que tendría el hecho de investir de fe pública a los dictaminadores contables con el fin de que el dictamen brinde certeza jurídica y sea un verdadero auxiliar a la autoridad fiscal en la determinación de créditos fiscales.

Razón por la que para llegar al estudio del dictamen contable se parte de un marco general del Derecho Fiscal, que se desarrolla en el primer capítulo donde se analizan las obligaciones fiscales, los elementos que la integran (sujetos, objeto, relación jurídico tributaria), su cumplimiento entre otras, para concluirlo con el estudio de las facultades de fiscalización que son el medio que tiene la autoridad para verificar lo manifestado por el contribuyente bien sea a través de una vista domiciliaria, una revisión de gabinete, una



compulsa a terceros o bien por medio la revisión del dictamen contable emitido por contador público autorizado.

En el capítulo segundo es donde, precisamente examinamos el surgimiento del dictamen contable como un medio de fiscalización, sus alcances, la regulación que la legislación fiscal establece para su emisión, los requisitos de su presentación, así como los requisitos personales y materiales que los contadores públicos deban reunir para obtener la autorización y registro a fin de poder dictaminar los estados financieros con efectos fiscales, así como la responsabilidad que adquiere el dictaminador contable al emitir su dictamen. En dicho capítulo también se hace referencia a los escándalos Enron y Parmalat así mismo se refieren los efectos económicos que a nivel mundial tuvo el comportamiento de los dictaminadores externos al alterar, falsificar y ocultar datos en los estados financieros de dichas empresas.

Finalmente el tercer capítulo se refiere a una serie de modificaciones a la legislación fiscal necesarias para que dicha figura funcione como un verdadero medio de fiscalización, entre las cuales se plantea la viabilidad que tendría investir de fe pública a los dictaminadores contables con el fin de que el dictamen pueda brindar la certeza jurídica a la autoridad, a los contribuyentes y a terceros. Que sea un verdadero auxiliar de la autoridad fiscal en la determinación de créditos fiscal y así contribuir a incrementar la recaudación y disminuir el grado de incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.

CAPÍTULO 1.

MARCO CONCEPTUAL.

El hombre por naturaleza es un ser social y político, en razón de esta característica se vio en la necesidad de adoptar diferentes formas de organización, que con el transcurso del tiempo han evolucionado. El profesor Mario de la Cueva clasifica en cuatro las formas de organización política del mundo occidental desde la Polis en Grecia y Civitas en Roma, Feudalismo en la Edad Media, el Estado Moderno que surge en la era de absolutismo y del despotismo ilustrado a los años de la Revolución Francesa, hasta llegar a lo que hoy en día conocemos como Estado Contemporáneo. Es indudable que para que hallan surgido dichas formas de organización política era necesario que estuvieran respaldadas por un sistema normativo de carácter jurídico, por tal motivo se afirma que tanto el Estado como el Derecho nacieron al mismo tiempo, al respecto asevera dicho autor que estas instituciones son creación de la vida real puesto que "las instituciones y normas de conducta son creadas por los hombres para asegurar la efectividad de sus relaciones sociales reales"¹.

Afirma el Doctor Acosta Romero que el Estado "es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración que perdiguen determinados fines mediante actividades concretas"². Entre los fines que persigue dicha forma de organización esta la justicia social, la felicidad de la sociedad, los cuales se verán reflejados en la realización de obras públicas que brindarán servicios de gran importancia a la sociedad, tales como escuelas, hospitales,

¹ De la Cueva Mario. La idea del Estado. 5ª. Edición; México: Fondo de Cultura Económica, 1996 p. 408.

² Acosta Romero Miguel. Compendio de Derecho Administrativo Parte General. 2ª. Edición; México: Porrúa 1998 p. 48

puentes, presas, parques, etc.; para que el Estado pueda cumplir con ellos requiere de recursos económicos, que serán obtenidos por diversos medios que se administrarán y encausarán a la realización de dichos fines.

A la actividad económica que realiza el Estado para poder cumplir con sus finalidades, la doctrina la denominó actividad financiera del Estado, la cual el profesor Acosta Romero califica como "aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir puede tener un doble aspecto: entradas y salidas, activos y pasivos, gastos e ingresos. Esta actividad del Estado desde luego se desenvuelve en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro sino satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado"³; Dicha actividad se desenvuelve en varios momentos que van desde el establecimiento de las necesidades públicas, la obtención de los recursos, la administración de sus bienes, hasta la erogación para cubrir el gasto público a fin de lograr el bienestar general.

Es el Derecho Financiero el encargado de regular la actividad financiera del Estado; pero será el Derecho Fiscal la disciplina que se encargará de regular una de esas fases en que se divide dicha actividad, la cual consiste en la obtención de recursos; los cuales es recomendable se obtengan de las aportaciones que realicen los particulares a través del pago de contribuciones.

Narciso Sánchez Gómez define al Derecho Fiscal como "el conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público"⁴. Dicho autor sostiene, que los ingresos que provienen por vía de derecho público son: los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos, los

³ Acosta Romero Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Edición; México: Porrúa 1993 . p. 178

⁴ Sanches Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª. Edición; México: Porrúa 2001. Pág. 25

empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la emisión de billetes de banco, etc.; y por vías de derecho privado, es donde aparecen los productos, la explotación, enajenación y aprovechamiento de lo bienes del dominio privado del mismo Estado, las herencias, las donaciones, las permutas, etc., que adquiere dicha entidad pública.

Por su parte Doricela Mabarak Cerecedo define al Derecho Fiscal “como una rama de derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que estos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos”⁵.

El profesor Vázquez Robles, define a dicha disciplina como “aquella que regula la relación jurídica tributaria entre hacienda pública y los particulares en su calidad de contribuyentes”⁶.

Con base a las concepciones antes citadas concluyo que el Derecho Fiscal es: una rama de Derecho Financiero encargada de regular los ingresos que obtiene el Estado, en su carácter de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, de los particulares en su carácter de contribuyentes.

Asimismo de las definiciones anteriores se desprende que los recursos que el Estado requiere para la realización de sus fines, en su mayoría, serán obtenidos por concepto de contribuciones de los particulares, las cuales requieren ser regulados por el Derecho Fiscal; así por ejemplo en caso del Estado Mexicano las contribuciones representan una de las fuentes más importantes de ingresos.

⁵ Mabarak Cerecedo Doricela. *Derecho Financiero Público*. México: Mc. Graw. Hill, 1995. p.59

⁶ Vázquez Robles Miguel Ángel. *Cátedra de Derecho Fiscal I*. UNAM, Facultad de Derecho. Noviembre 2001- abril 2002. p.2

Miguel Ángel Vázquez Robles define a “las contribuciones como las aportaciones en dinero o en especie que establece la ley de carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas o morales que se colocan en la hipótesis prevista por la ley”⁷. En este mismo sentido Luis García López Guerrero las define como “los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o para que satisfaga la necesidades colectivas”⁸.

En este orden de ideas, el Código Fiscal Federal en su artículo Segundo clasifica las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos:

Impuestos: de entre las contribuciones, éstas son las que representan mayores ingresos para el Estado, se entiende por tales “los ingresos que percibe el Estado derivados de una prestación obligatoria a cargo de los contribuyentes para sufragar el gasto público”⁹.

Aportaciones de seguridad social: son definidas por el artículo 2 del Código Fiscal Federal como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de mejora: son los ingresos que percibe el Estado derivados de una prestación a cargo de los contribuyentes que reciben un beneficio

⁷ Ibid. p.5

⁸ López Guerrero Luis García. Derecho de los contribuyentes. México: IPN., UNAM., Cámara de Diputados, 2000. p.4

⁹ López Guerrero Luis García. Derecho de los contribuyentes. México: IPN., UNAM., Cámara de Diputados, 2000. p 6

particular por la realización y ejecución de una obra pública, lo que provoca un gasto especial para el gobierno; por lo tanto la contribución del contribuyente servirá para sufragar el gasto de la obra”¹⁰.

Derechos: considerados como “los ingresos derivados de una contraprestación a cargo del contribuyente como pago de un servicio que dicha entidad le presta”¹¹.

Como se desprende de los conceptos antes citados, todos los ingresos que el Estado obtiene vía contribuciones son destinados a realizar alguna obra o prestación de algún servicio en los cuales el beneficiado, de forma directa, es el contribuyente, incluso en las contribuciones vía impuestos que se destinan al gasto público, se presume que el beneficiado en última instancia será el contribuyente. Una característica y principio que comparten todas las contribuciones es que deben estar establecidas en la ley para que el Estado pueda cobrarlas y así obtener ingresos para la realización de sus objetivos, de otra forma no podrá obtener ingresos por parte de los contribuyentes en atención a dichos conceptos.

Para que el Estado pueda hacer efectivo el cobro de estas contribuciones se requiere que estén establecidas en la ley, éstas tienen que reunir una serie de elementos que continuación se describen.

1.1. Hecho Imponible

Se entiende por hecho imponible a la descripción que en las leyes fiscales se hace de una actividad que el legislativo considera debe ser gravada, o que ocasionará una obligación de carácter fiscal. El Código Fiscal Federal también nos dice que debemos entender por el hecho imponible:

¹⁰ Ibid... p. 6

¹¹ Ibid... p.5

Art. 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan **las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales** vigentes durante el lapso en el que ocurran.

Por su parte el profesor Carrasco Iriarte define el hecho imponible como “el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”.¹²

Con el fin de entender mejor esta figura recurriremos al derecho penal, con la aplicación de forma análoga de lo que en dicha disciplina se define como tipo penal “es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales”¹³. Así, aplicado dicho concepto a la materia fiscal, entenderemos por «hecho imponible a una creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos fiscales», y si le asociamos a este concepto el aforismo latino «*nullum crimen, nulla poena sine lege*», *ningun delito, ningun castigo sin ley*, nos quedará claro que en materia fiscal de igual forma no podrá haber contribución, no habrá obligación de carácter fiscal si antes no se encuentra establecida en la ley.

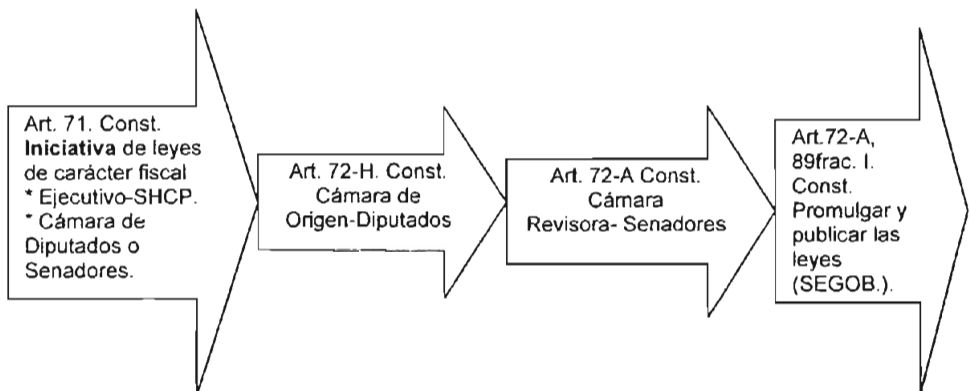
En este orden de ideas, para que el Estado pueda obtener ingresos vía contribuciones o pueda hacer exigible cualquier obligación, primero requiere hacer la descripción en la ley, es decir, plasmar en la ley el hecho imponible, para lo cual requiere hacer uso de su Potestad Tributaria a través del Poder Legislativo, ya que será éste el encargado de establecer las conductas que serán gravadas o que serán objeto de alguna obligación de carácter fiscal.

¹² Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I, 2ª. edición México: IURE editores, 2002. p.193.

¹³ Castellanos Tena Fernando. Lineamientos elementales de derecho penal. Parte general. 40 edición; México: Porrúa, 1999. p. 167.

Debe entenderse por Potestad Tributaria del Estado Mexicano la facultad de imponer contribuciones a través del establecimiento de leyes de carácter fiscal, potestad que por disposición constitucional pertenece al Poder Legislativo, en cumplimiento del artículo 73 fracción VII constitucional, puesto que en términos de dicho ordenamiento tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Para el establecimiento de estas leyes se tiene que seguir el procedimiento legislativo que establece la carta magna, en términos del cual se requiere de una Iniciativa de la ley que, en cumplimiento del artículo 71 constitucional puede surgir del Presidente de la República (Secretaría de Hacienda y Créditos Público), de la Cámara de Diputados o Senadores. El proyecto será presentado ante la Cámara de origen, la cual de acuerdo al artículo 72 constitucional fracción H, siempre será la Cámara de Diputados, quien una vez aprobado el proyecto lo turnará a la Cámara revisora, que en este caso y en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 72 constitucional fracción A será la Cámara de Senadores; si la cámara revisora aprueba el proyecto de ley lo remite a para su publicación al Ejecutivo quien, si no tiene observaciones a la ley, la publicará.



Toda vez que dichas leyes imponen cargas u obligaciones de carácter fiscal a los particulares, deben atender a las garantías de proporcionalidad (la

capacidad contributiva de los contribuyentes), equidad (dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales), legalidad (deben ser de carácter general, obligatorias, coercitivas, impersonales y vinculadas al gasto público).

De las manifestaciones antes vertidas, podemos concluir este punto con la afirmación de que las obligaciones tributarias derivan de la ley y que será la voluntad del legislador quien las determine cuando describa la actividad que al realizarse, traerá el surgimiento de la obligación, siempre con la consideración de los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad

1.2. Hecho generador

Hemos señalado que en materia fiscal no hay obligaciones fiscales si no están previstas en la ley, el siguiente paso es que éstas deban actualizarse en la vida real, lo que llamamos el hecho generador. Es el mismo Código Fiscal Federal en su artículo 6 primer párrafo el que nos da la pauta para interpretar lo que debemos entender por hecho generador.

Art. 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran.

Para el profesor Carrasco Iriarte "hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, ó sea es la materialización de la normatividad tributaria"¹⁴.

Es decir que si bien es cierto, para que el Estado obtenga ingresos vía contribuciones es requisito indispensable que se plasme en la ley la actividad que será objeto del gravamen, también es menester que dicha actividad se lleve a cabo en la vida real; por lo que en este orden de ideas las personas

¹⁴ Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal I, 2ª. Edición México: IURE editores, 2002. p.193.

que llevaron a cabo la actividad descrita por el legislativo, es decir, quines realizaron la acción contemplada en la norma, provocarán el nacimiento de la obligación fiscal o relación jurídica tributaria.

1.3. Relación jurídico tributaria

Cuando una persona se colocan en la hipótesis prevista en la norma de carácter tributario, es decir realiza el hecho generador, se da el nacimiento de la relación jurídico tributaria, con lo que surge una serie de obligaciones y derechos para ella y para el Estado. Con ello, se verifica la relación entre el Estado y los particulares; el primero al realizar su actividad financiera con el establecimiento de normas de carácter tributario y el segundo, al contribuir para al gasto público.

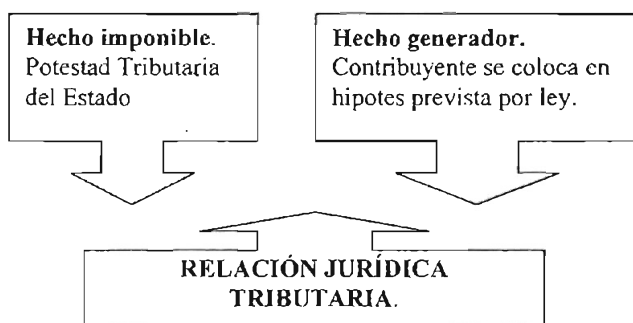
Esta obligación o relación tributaria la define Arnulfo Sánchez Miranda como "el vínculo jurídico que se establece entre el sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto publico y se extingue al cesar las actividades reguladas por la ley Tributaria"¹⁵. Esta relación implica que las autoridades fiscales puedan exigir el pago del crédito fiscal de manera coactiva cuando el contribuyente no cumpla con su obligación.

Por su parte el profesor Narciso Sánchez Gómez distingue entre relación jurídico tributaria y obligación jurídica tributaria, con respecto a la primera afirma que "la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades

¹⁵ Sánchez Miranda Arnulfo. Aplicación práctica del Código Fiscal. 2ª. Edición; México: ISEF, 2003 p.70

reguladas por la ley”, en tanto que la segunda se limita a “la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación”.

Este vínculo jurídico que surge cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria, al establecer las obligaciones fiscales en la ley (hecho imponible), pero que se perfecciona una vez que el contribuyente lleva a cabo esa actividad (hecho generador), tiene como consecuencia inmediata que el Estado pueda exigir al contribuyente el cumplimiento de una obligación. Dicha relación se puede esquematizar de la siguiente forma.



Del cuadro anterior se desprende que para que se actualice la relación jurídica tributaria se requiere del elemento subjetivo, puesto que son ellos quienes participan de las obligaciones y de los derechos que nacen de la relación jurídica tributaria.

1.3.1. Sujeto activo

En materia civil al hablar de las obligaciones se menciona que los sujetos son un elemento indispensable para el surgimiento de estas, en virtud de que toda obligación es un deber jurídico de alguien y derecho de un sujeto; lo mismo ocurre en materia fiscal, donde el Estado es el titular del derecho a percibir las contribuciones, lo anterior derivado de que éste, es quien lleva a cabo la actividad financiera; en concreto, la recaudación de ingresos, es el

derecho que surge al nacer la relación jurídica tributaria puesto que hay una obligación fiscal que puede ser exigida por el Estado a través de las autoridades correspondientes.

A este respecto el profesor Narciso Sánchez Gómez afirma que "el Sujeto Activo, es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, por tal motivo se le conoce como «acreedor de esa prestación», en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social"¹⁶.

En este orden de ideas, el Estado podrá hacer ejercicio de ese derecho a través del poder Ejecutivo en los tres niveles de Gobierno Federal, Estatal y Municipal.

A nivel Federal el Presidente de la República es el encargado de la recaudación de contribuciones, en término del artículo 2 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, para el ejercicio de sus atribuciones y el despacho de los negocios del orden administrativo contará con las dependencias de la Administración Pública Centralizada; en cumplimiento a dicho ordenamiento sus facultades fiscales se delegan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que a partir de 1995 son de planeación y dirección; en tanto sus facultades operativas en materia fiscal son delegadas al Servicio de Administración Tributaria (SAT), quien tiene como objeto "incrementar la recaudación fiscal, a través del cumplimiento voluntario de las obligaciones de los particulares. Por lo que se ha puesto al alcance de aquéllos los medios materiales necesarios, así como la asesoría fiscal clara,

¹⁶ Sánchez Gómez. op.cit. p.366

eficaz y confiable adecuada a las circunstancias de cada contribuyente o grupo de contribuyentes en forma continua, congruente y profesional”¹⁷.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 7 establece las facultades operativas del SAT que consisten en:

- a. “Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables;
- b. Vigilar y asegura el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- c. Dirigir los servicios aduanales, de inspección y la política fiscal de la Federación; y
- d. Representar los intereses de la Federación en controversias fiscales.”

Para que el Servicio de Administración Tributaria pueda cumplir con sus funciones, en su interior se divide en 4 áreas: de recaudación, auditoría, jurídica, y aduanas; considera Oscar Rebolledo Herrero como una quinta la asistencia al contribuyente y grandes contribuyentes.

El profesor Oscar Rebolledo¹⁸ menciona entre las principales facultades del Servicio de Administración Tributaria, en sus respectivas áreas las siguientes:

➤ Recaudación: recaudar directamente o través de las oficinas autorizadas el importe de las contribuciones, aprovechamientos; mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes; recibir de los particulares las declaraciones, avisos; practicar embargos precautorios; imponer multas; llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución; aplicar las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal; ampliación de embargos; determinar y cobrar a los contribuyentes, etc.

¹⁷ El futuro profesionista ante el fisco. México: SAT. SHCP., 1998. p.33

¹⁸ Rebolledo Herrera Oscar. Introducción al Derecho Fiscal. México, editorial Francisco J. Santa Marina, 2001

➤ Auditoria: ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones; solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros informes o documentos; notificar actos relacionados con las facultades de comprobación; recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones para proceder a su revisión; emitir los oficios de observaciones, de conclusión de la revisión o prorroga del plazo para concluir la revisión; revisar dictámenes formulados por contador público; dar a conocer al contribuyente los hechos u omisiones conocidos con motivo de la revisión, etc.

➤ Jurídica: resolver consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras; notificar las resoluciones que emita; ordenar, sustanciar el procedimiento administrativo de ejecución; cobrar los gastos de ejecución y extraordinarios respecto de los créditos fiscales; enajenar fuera de remate los bienes embargados; declarar prescripción de créditos fiscales; declarar la extinción de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; representar a la SHCP, al presidente del SAT, y a las unidades administrativas del SAT en toda clase de juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; formular ante el Agente del Ministerio Público las denuncias, querellas, que el fisco ha o pudo haber sufrido por los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación., etc.

➤ Aduanas: ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte; llevar a cabo actos de vigilancia para asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales que gravan la entrada y salida de territorio nacional de mercancías; notificar el embargo precautorio de aquellas mercancías que no acrediten su legal internación al país, etc.

➤ Asistencia al contribuyente: proponer y apoyar a la SHCP en las campañas de difusión en materia fiscal, prestar a los contribuyentes los servicios de asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduanales, coadyuvar para mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes, etc.

Esta área, a efecto de brindar mejores servicios, se divide en dos: la primera Administración General de Grandes Contribuyentes, creada en abril de 1999 con el fin de "facilitar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas morales que de acuerdo con distintos criterios, son los principales pagadores y recaudadores del país"¹⁹. Se encarga de atender a los que en términos del artículo 17, apartado B del reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria se consideran grandes contribuyentes, entre los que tenemos: la Federación, los Estados de la República, el Distrito Federal, los Organismos Descentralizados, las instituciones de crédito, las instituciones auxiliares del crédito, las sociedades mercantiles controladas y las sociedades mercantiles que cuenten con autorización para operar como controladoras, así como los contribuyentes personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que en el último ejercicio fiscal hayan consignado en sus declaraciones cantidades iguales o superiores a: \$55,524,722.00 por concepto de valor del activo; o bien que la suma de los impuestos sobre la renta, el valor agregado, al activo y especial sobre producción y servicios declarados en el ejercicio anterior sea igual o superior a \$27,762,361.00. El monto de estas cantidades se actualiza en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año, al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo.

¹⁹ SHCP. Unidad de Comunicación Social. Comunicado de Prensa 38/99 "creación de la administración General de Grandes Contribuyentes".

En tanto que la segunda área será la Administración General de Asistencia al Contribuyente, que prestará el mismo servicio a todos los demás contribuyentes que no se encuentren dentro de los parámetros para ser considerados grandes contribuyentes, es decir, atenderá a los que tributan, por ejemplo, bajo el régimen de pequeños contribuyentes (personas cuyos ingresos por ventas totales hayan sido menores a \$1,750,000.00), régimen intermedio (ingresos en el año anterior por ventas totales, con la inclusión de bienes y servicios, fueran inferiores a \$4,000,000.00) y régimen fiscal con actividades empresariales (ingresos por ventas totales, donde se incluyen los bienes y servicios, hayan sido superiores a \$4,000,000.00), etcétera.

De lo anterior se desprende que el Estado, en la relación jurídico tributaria, en su carácter de sujeto activo estará representado por el Servicio de Administración Tributaria, órgano que cuenta con las facultades e infraestructura para llevar a cabo la recaudación de contribuciones, determinación de créditos fiscales, hacer uso de sus facultades de comprobación, así como representar a la autoridad fiscal.

1.3.2. Sujeto pasivo

El segundo elemento subjetivo de toda obligación es el sujeto pasivo, en materia fiscal quien tiene el deber jurídico para con el Estado es el contribuyente, el cual puede ser una persona física o moral que realiza el hecho generador con el que nace la relación jurídico tributaria y en consecuencia se actualiza la obligación de contribuir al gasto público; deber que esta consagrado en la Constitución.

Art. 31 Constitucional “Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por su parte el Código Fiscal Federal señala:

Art. 1. "Las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...".

Figura que también es definida por el profesor Narciso Sánchez Gómez como "la persona física o moral, mexicana o extranjera, que realiza el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o municipio que corresponda, para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley"²⁰.

En relación al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria la Suprema Corte de Justicia ha emitido su criterio:

Octava Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN Tesis: 490. Página: 355

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO.

Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Octava Época: Contradicción de tesis. Varios 26/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de octubre de 1993. Mayoría de tres votos.

²⁰ Sánchez Gómez. Op. cit. p. 366

NOTA: Tesis 2a./J.27/93, Gaceta número 72, Pág. 25; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XII-Diciembre, Pág. 212

Como se desprende de las definiciones anteriores el sujeto pasivo encargado del cumplimiento de la obligación tributaria, es el contribuyente o gran contribuyente que se coloque en la hipótesis prevista en el Código Fiscal federal o en los demás ordenamientos de carácter fiscal; sin embargo puede presentarse el caso en que dicha obligación pueda y/o deba ser cumplida por personas distintas a quienes dieron origen a la obligación, pero que por ciertas circunstancias plasmadas en las leyes fiscales quedan obligadas a cumplir con ellas; en razón a lo anterior la doctrina tiene diversos criterios para clasificar a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, y aquí presentare sólo algunos:

El profesor Carrasco Iriarte los clasifica en:

- a). "Sujeto jurídico: Que tiene la obligación conforme a la ley de pagar los impuestos.
- b). Sujeto económico: Es la persona que legalmente paga los impuestos, aquel al que se le traslada la carga impositiva.
- c). Terceros: son aquellos que responden por la deuda de otro, mas no tiene obligación fiscal directa"²¹; pero tienen cierta relación con el contribuyente.

Al respecto Dino Jarach, realiza su clasificación en términos del sujeto responsable:

- a). Responsable contribuyente: se deduce de la naturaleza del hecho imponible, es decir, se trata de quien dio origen al crédito fiscal.
- b). Responsable por sustitución: por disposición de la ley está obligado, en razón de que tuvo conocimiento o pasó ante él sin que hubiese exigido su cumplimiento.

²¹ Carrasco Iriarte. Op. Cit p.192

- c). Responsable por garantía: se encuentra en posesión de un bien afectado por un gravamen.
- d). Responsable solidario: deriva del hecho que la deuda es única y común por el todo para cada una de las dos partes, es decir, cuando su situación coincide con la obligación fiscal²².

Por su parte Manuel Andreozzi, realiza su clasificación en atención al orden que ejercita el Estado:

- a). Responsabilidad directa: la adquiere el contribuyente que dio origen a la obligación tributaria.
- b). Responsabilidad indirecta: en caso de las personas que por mandato legal adquieren esa obligación, sin haber intervenido en la creación de dicha obligación tributaria²³.

El profesor Narciso Sánchez Gómez realiza la clasificación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en los siguientes términos:

- a) Sujeto Pasivo Principal, con responsabilidad directa: contribuyente cuya situación coincide con el hecho generador.
- b) Sujeto Pasivo con responsabilidad solidaria: persona que por haber establecido una determinada relación jurídica con el sujeto pasivo principal, adquirió la obligación de cumplir la obligación en nombre del deudor principal, si éste no cumplió.
- c). Sujeto Pasivo con responsabilidad substituta: en caso de los funcionarios públicos, fedatarios o particulares, que teniendo la obligación de cerciorarse del calculo y/o pago correcto no lo hacen, y que deben responder del gravamen hasta por el monto del mismo en nombre del deudor principal.
- d). Sujeto Pasivo con responsabilidad objetiva: deriva de la tenencia de bienes afectados por un crédito fiscal²⁴.

²² CFR. Jarach Dino. El hecho imputable. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Argentina; editorial Abeledo-Perrot ; Tercera edición. 1996. p.p.177-188

²³ CFR. Sánchez Gómez Narciso. Op. Cit. p.369

²⁴ CFR. Ibid. p.369-374

Por su parte el Código Fiscal Federal realiza su clasificación de sujetos pasivos con base en la de responsabilidad:

a. Responsabilidad directa-contribuyentes: que en términos del artículo 1 y 6 de dicho ordenamiento las personas físicas o morales están obligadas a contribuir al gasto público, cuando lleven a cabo el hecho generador que le dio vida a la relación jurídico tributaria.

b. Responsabilidad indirecta, o solidaria como la denomina dicho ordenamiento: en la que se engloban todos los terceros que en forma indirecta adquieren obligaciones de carácter fiscal, a los cuales, Dino Jarach clasifica en responsabilidad solidaria, por sustitución y real o por garantía, el legislador no realiza dicha diferenciación, dado que se limita a enunciar en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. las distintas hipótesis en que se podría presentar esta clase de responsabilidad. Entre estos tenemos a los retenedores y recaudadores; personas que efectúen pagos provisionales por terceros; liquidadores y síndicos; los adquirentes de negociaciones; representantes de personas no residentes en el país; quienes ejerzan la patria potestad o la tutela; los legatarios y donatarios; los que por voluntad asuman la responsabilidad, los terceros para garantizar intereses fiscales; los socios o accionistas; las sociedades respecto a la enajenación de acciones o partes sociales; sociedades escindidas; empresas con establecimiento en el país que se dediquen a la transformación de bienes; sociedades que administren tiempo compartido; las asociados en la asociación en participación.

Atendiendo a las recientes reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero del 2004, se plantea un nuevo criterio para clasificar al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el cual atiende a la clase de impuestos a cubrir. Para comprender este nuevo criterio adoptado por el código, considero necesario hacer referencia a uno de los elementos que la doctrina adopta para clasificar los

impuestos directos e indirectos, el cual en opinión de Ernesto Flores Zavala atiene a la persona en que repercuten²⁵.

Los impuestos directos se caracterizan porque quien se ve obligado a pagarlos es la persona física o moral que se colocó en la hipótesis prevista por la ley y no existe la posibilidad de trasladarlos, es decir el legislador se propone alcanzar inmediatamente el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco. En tanto los impuestos indirectos: el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, es decir que se grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladara el impuesto al pagador final.

Este criterio es adoptado por dicho ordenamiento en su Artículo 22. "Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales En el caso de las **contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó,** siempre que no lo hayan acreditado;..."

Del contenido de este artículo se desprende que el legislador considera que hay impuestos directos (aquellos que paga el contribuyente) e indirectos (se puede trasladar el impuesto y lo paga el consumidor final); en este orden de ideas, el sujeto pasivo que realice el pago de los impuestos puede ser pasivo directo si realiza el pago de la contribución a la que el dio origen o bien pasivo indirecto si pagó la contribución por repercusión.

²⁵ CFR. Flores Zavala Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos. 31ª. Edición; México Porrúa, 1995. p.267

De los criterios de clasificación del sujeto pasivo antes descritos se desprende que la mayoría de los autores, e incluso los legisladores siguen la escuela de Dino Jarach al clasificar al sujeto pasivo en atención a la clase de responsabilidad que tienen al momento del pago de las contribuciones. Por lo que respecta al nuevo criterio adoptado por el Código Fiscal, éste resulta innovador en el sentido de que se enfoca al verdadero pagador de las contribuciones, es decir, a quien en la vida práctica cumple con una de las obligaciones fiscales, la de pago de las contribuciones; sin embargo no se abandona la escuela tradicional, la cual considero más elaborada al determinar las características y alcances de las diferentes clases de sujeto pasivo.

1.4. Obligaciones fiscales.

Al colocarse el sujeto pasivo en la hipótesis prevista por la ley se actualiza la relación jurídica tributaria en la cual el sujeto activo tendrá el derecho de exigir del primero el cumplimiento de sus obligaciones.

Igual que en materia civil, en materia fiscal las obligaciones son una parte fundamental dentro de su disciplina, ya que a partir de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento surgirán una serie de figuras jurídicas.

Como recordaremos la mayoría de las figuras jurídicas de todas las ramas del derecho que hoy existen, entre ellas el Derecho Fiscal, tienen origen en las instituciones de Derecho Civil. Por tal motivo para iniciar el estudio de las obligaciones fiscales y con el fin de tener una referencia acudiremos a dicha disciplina.

En Derecho Civil se parte de la división de derechos en:

- Derechos Reales: se caracterizan por ser oponibles a terceros, que permiten a su titular el goce de una cosa.

- Derechos Personales: permiten a su titular reclamar a determinada persona la prestación de un hecho –positivo o negativo–, es decir, que son correlativos a un deber individual por parte del deudor que puede consistir en un *dare* «trasmitir el dominio sobre algo», *facere* «realizar un actos con efectos inmediatos», *praestare* «realizar un acto sin inmediatas consecuencias visibles», a los cuales se puede añadir los *non facere* y de *pati* «tolerar».

De acuerdo con estas características tenemos que las obligaciones de carácter civil se desarrollan dentro de lo que llamamos derechos personales. Justiniano nos proporciona el primer concepto de obligación al definirla como «*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrate civitatiss iura*»²⁶, es decir, obligación es un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad.

En tanto en el Digesto, Paulo afirmó que «*Obligationum substantia non in eo consistit ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, set ut alium nobis adstringat ad dadum aliuit vel faciedum vel praestandum*»²⁷, es decir, la esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos conviertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, para que nos entreguen algo, haga algo o responda de algo.

El profesor Rojina Villegas por su parte define “la obligación como una relación jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acreedor, esta facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor, una prestación o una abstención”²⁸.

²⁶Rojina Villegas Rafael. Compendio de Derecho Civil. Teoría general de las obligaciones. 21ª edición; México: Porrúa, 1998. p3

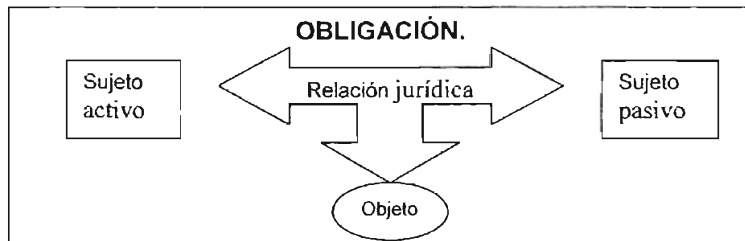
²⁷ Floris Margadant Guillermo. El derecho privado romano. 18ª edición; México 1992: Esfinge, p.307

²⁸Rojina Villegas Rafael. Op. Cit. p.5

Al respecto Guillermo Floris Margadant define "la obligación como un vínculo jurídico entre dos o más personas, de las cuales uno o más (sujeto activo o sujetos activos) están facultadas para exigir de otra, u otras, cierto comportamiento pasivo o negativo (dare, facere, praestaere, non facere, pati), mientras que el sujeto o sujetos pasivos tienen el deber jurídico de observar este comportamiento, deber sancionado mediante una acción personal"²⁹.

De las definiciones antes descritas se desprende que la doctrina, en todas las épocas, ha concluido que los elementos indispensables para la existencia de toda obligación son:

- * El sujeto activo y pasivo,
- * El objeto: que puede consistir en un dar, hacer, no hacer, tolerar o permitir,
- * La relación jurídica: puesto que será el hilo conductor de un sujeto al otro en relación con el objeto.



Por el contrario, en materia fiscal la doctrina tiene un punto de vista opuesto, ya que consideran a la obligación como un elemento de la relación jurídica tributaria. Muestra de lo anterior son las siguientes definiciones.

Augusto Fernández Sagardi afirma que "la relación jurídico tributaria es la vinculación existente entre el acreedor tributario a uno o más deudores tributarios, en virtud de la cual el primero tiene la posibilidad legal de

²⁹ Floris Margadant Guillermo.Op. Cit .308.

constreñir al cumplimiento de una obligación principal o accesoria, a los segundos, cuando se realizan supuestos jurídicos o de hecho señalados en la norma como generadores de una contribución”³⁰ de dicha definición se desprende que un elemento de la relación jurídica tributaria es la obligación tributaria a la que dicho autor define como el “vinculo que hace nacer el derecho de crédito del acreedor a cargo del deudor”. A esta postura se une el profesor Ernesto Flores Zavala al afirmar que de una relación jurídica tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas: el sujeto activo, el sujeto pasivo, los terceros.

En este sentido Emilio Margáin Monautou considera que la relación jurídico tributaria la constituyen “el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”³¹; en tanto que la obligación tributaria la define como “el vinculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de un prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”³².

Al respecto Narciso Sánchez Gómez afirma que la “obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas”, es decir, “la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación” y que a la relación jurídico tributaria “la constituyen el conjunto de obligaciones que

³⁰ Fernández Sagardi Augusto. “La Obligación Tributaria. Un recordatorio y su aparente abandono conceptual en el derecho positivo mexicano”. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa a los LXV de la ley de Justicia Fiscal Tomo I. 2001. p.435-436.

³¹ Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14 edición; México: Porrúa, 1999. p. 268

³² Ibid. p.226

se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley”.³³

De las definiciones precedentes, se desprende que en la doctrina fiscal se distinguen dos clases de obligaciones: las fiscales y las tributarias. Por su parte Doricela Mabarak Cerecedo afirma que las obligaciones fiscales incluyen todas las formas de conducta que el sujeto pasivo debe adoptar a favor del fisco, y las define como “el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal”: se distinguen de la obligación tributaria porque ésta consiste en el pago de la contribución que el sujeto pasivo tiene que hacer al fisco, la define como “el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicado al caso específico de que se trate”.³⁴

De acuerdo atendiendo a estos criterios las obligaciones civiles y fiscales guardan cierta similitud por lo que respecta a la conducta que debe seguir el sujeto pasivo para cumplir con su obligación, sin embargo son de naturaleza distinta, y guardan diferencias irreconciliables tales como:

- a). En materia fiscal el sujeto activo siempre será el Estado, en tanto en derecho privado puede ser un particular o una entidad.
- b). En derecho civil las obligaciones tienen su fuente en un contrato, la ley, un delito, la declaración unilateral de la voluntad, actos de autoridad; en tanto que en materia fiscal la única fuente de las obligaciones es la ley.

³³ Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. México: Porrúa, 1999.

³⁴ Mabarak Cerecedo Doricela. Derecho Financiero Público. México: Mc. Graw. Hill., 1995. p.130

c). Las obligaciones civiles nacen en el campo del derecho privado, por el contrario las obligaciones fiscales se desarrollan en el plano del derecho público.

Como se mencionó, y toda vez que en la doctrina se considera que la relación jurídica tributaria producen obligaciones tanto para el sujeto activo como pasivo, considero que es erróneo considerar que la naturaleza de las obligaciones que tiene el sujeto activo no son producto de dicha relación, sino que son obligaciones de carácter administrativo y no fiscal, las cuales ya revisamos al estudiar las facultades del SAT en su carácter de sujeto activo, aquí sólo mencionaré algunas de sus principales obligaciones:

- A. La percepción o cobro de la prestación tributaria.
- B. Determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción.
- C. Controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- D. Devolución de contribuciones pagadas indebidamente. Las cuales, en términos del artículo 22 del Código Fiscal, procede de oficio o a petición de parte mediante escrito en el que el contribuyente pruebe por qué tiene derecho a ellas.
- E. Asistencia y orientación técnica: obligación consagrada en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación., para su cumplimiento deberán explicar con lenguaje llano las disposiciones fiscales, mantener oficinas que se ocupen de orientar y auxiliar al contribuyente, elaborar y distribuir formularios de declaración que puedan ser llenados fácilmente, señalar de forma clara los requerimientos que se exijan para la presentación de declaraciones o avisos, difundir los derechos y medios de defensa que se puedan hacer valer contra resoluciones de la autoridad, realizar reuniones para informar la modificación de disposiciones fiscales, etc.
- F. Contestar consultas: sobre situaciones reales y concretas que les realicen los contribuyentes, dentro de un plazo de tres meses. Estos aspectos

se encuentra regulados por los artículos 33 y 37 del Código Fiscal de la Federación.

- G. Escuchar las recomendaciones de los síndicos (representantes de las organizaciones de los contribuyentes) designados por los contribuyentes.

Del análisis de las definiciones que la doctrina proporciona de la obligación fiscal y/o tributaria y según los criterios de las escuelas civilistas, creo que en materia fiscal se ha confundido el objeto de la obligación con la obligación misma, lo anterior derivado de que la obligación, tanto en materia civil y fiscal, se encuentra estructurada por tres elementos: los sujetos activo y pasivo, la relación jurídica y el objeto que puede consistir en un dar, un hacer, no hacer, tolerar o permitir.

A este respecto y toda vez que en páginas anteriores revisamos lo que en materia fiscal se entiende por sujeto activo, sujeto pasivo y relación jurídico tributaria, el único elemento de la obligaciones que hace falta revisar es el objeto.

En este sentido Regina Villegas considera que hay dos clases de objeto dentro de las obligaciones:

- A) Un Objeto Directo: que es la conducta del deudor bajo las formas de prestación o abstención.
- B) Un Objeto Indirecto: cuando la conducta del deudor recaiga sobre cosas.

Ernesto Gutiérrez y González considera que en materia civil el objeto tiene dos acepciones que son:

1ª. La conducta que debe observar o realizar el obligado, que puede ser de tres tipos.

- a) debe Dar,
- b) debe Hacer, y

c) debe No Hacer o Abstenerse.

2ª. La cosa material: que en la conducta de “dar”, debe precisamente entregar el obligado.

En derecho civil estos criterios fueron adoptados para clasificar a las obligaciones, en razón del objeto indirecto o la conducta que debe observar el sujeto pasivo, se considera existen obligaciones de dar, hacer, no hacer y permitir. Mientras tanto, en materia fiscal autores como Ernesto Flores Zavala, Augusto Fernández Sagardi clasifican las obligaciones en:

I. Principales o de fondo: porque de esta relación nace la obligación cubrir (pagar) la contribución.

II. Secundarias o formales que pueden ser de hacer, no hacer, tolerar.

Al respecto Doricela Mabarak Cerecedo manifiesta su inconformidad con dicha clasificación pues considera que no puede haber obligaciones principales y secundarias puesto que todas deben cumplirse con el mismo cuidado y atención; opina que para realizar una correcta clasificación debe atenderse a las diferentes formas que puede revestir el objeto, y se originarían dos tipos de obligaciones:

- de carácter sustantivo o sustancial: cuando la obligación consista en un dar. A las cuales ha denominado obligaciones tributarias.
- de carácter adjetivo o formal: que surgen cuando los gobernados, para cumplir con ellas tienen el deber de realizar una prestación consistente en un hacer, no hacer permitir o tolerar. Éstas por su especie las llama obligaciones fiscales.

Creo que las obligaciones tanto civiles como fiscales por su objeto directo, es decir, a la conducta que el sujeto pasivo debe seguir, se deben clasificar en obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar.

1.4.1. Obligaciones de dar.

Considera el profesor Carrasco Iriarte que ésta se refiere a la parte del patrimonio, a los ingresos de los contribuyentes, al porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

a. Pago:

Doctrinarios del Derecho Fiscal consideran a esta obligación un pilar dentro del estudio de dicha disciplina, la llaman obligación tributaria y la clasifican como una obligación principal; la cual, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales; de esta forma se genera el derecho de cobro a favor del sujeto activo para producir los recursos con los que debe cubrir el gasto público. Lo anterior dará lugar a que el fisco tenga un crédito, definido en dicho ordenamiento de la siguiente manera: Artículo. 4 "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios...". Para que el crédito fiscal pueda ser exigido primero tiene que ser determinado (por el contribuyente o la autoridad) en cantidad líquida, mediante la aplicación de las mecánicas que contienen las leyes fiscales para definir el importe a pagar.

En términos del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el pago de las contribuciones y sus accesorios debe realizarse, por regla general, en moneda nacional, el medio de pago puede ser dinero en efectivo, cheque certificado o de caja, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación y por excepción en especie; en la fecha o dentro del plazo señalado por las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa debe realizarse mediante declaración que se presentará cuando se trate de contribuciones que se calculan por periodos establecidos y en caso

de retenedores a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo de la retención o de la recaudación; en cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento en que se causaron.

Dicho pago se aplicará a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, antes del adeudo principal se aplicará a los accesorios entre los que se encuentran los gastos de ejecución, recargos, multas, indemnización por expedir cheques no pagados.

Las obligaciones, sean de naturaleza civil o fiscal, se extinguen con su cumplimiento, que en este caso será con el pago, pero también se pueden contemplar otras formas como son:

La compensación: se produce cuando el deudor y el acreedor de la obligación lo son recíprocamente, en términos del artículo 23 del Código Fiscal procede siempre que: las cantidades que tenga a su favor, contra las que esté obligado a pagar deriven de contribuciones federales, distintas a las que se causen con motivo de la importación; las administre la misma autoridad o no tengan destino específico. Para que proceda se debe presentar el aviso correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se haya efectuado el pago de lo indebido o se presente la declaración que contenga saldo a favor.

Prescripción del crédito: se entiende por prescripción la manera de adquirir derechos o liberarse de obligaciones por el transcurso del tiempo, dicha figura se consagra en el artículo 146 del Código Fiscal en donde se establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años, mismo que comienza a correr a partir de que el pago debió ser legalmente exigido.

Condonación en términos del artículo 39 del Código Fiscal es facultad del Ejecutivo condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, debe hacerse a través de resoluciones de carácter general. Esta facultad también la pueden ejercer las autoridades fiscales con respecto a contribuyentes sujetos a procedimiento de concurso mercantil, como lo establece el Código Fiscal de la Federación en el artículo:

Art. 146-B "Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

- I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.
- II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá más del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

La autorización de condonación deberá sujetarse a los requisitos y lineamientos que establezca el reglamento de este Código".

Dentro de las obligaciones fiscales el Estado tiene principal interés en que se cumpla con la de pago de las contribuciones, puesto que representa ingresos necesarios para la realización de sus compromisos, sin embargo por

cuestiones de infraestructura por lo que respecta a las autoridades fiscales y económicas en relación a los contribuyentes, no siempre se puede llevar a cabo como debiera; por esta razón y a efecto de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes, en las leyes fiscales se contemplan otras formas, mediante las cuales, sin que exista el pago en efectivo de las contribuciones, se dé por extinguida dicha obligación.

1.4.2. Obligaciones de hacer.

Éstas se refieren a cumplir con todos los deberes positivos que establecen las leyes de carácter fiscal, entre las que se encuentran:

a. Inscribirse o darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes:

El profesor Carrasco Iriarte considera que el Registro Federal de Contribuyentes es el medio de control de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Los obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, en términos del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, son las personas físicas o morales que deban presentar declaraciones periódicas, que estén obligadas a expedir comprobantes, los socios o accionistas de las personas morales; quienes para obtener su registro proporcionaran a la autoridad la información relativa a su identidad, domicilio, inicio, suspensión o reanudación de actividades; una vez que la autoridad ha recavado los datos necesarios proporcionará al contribuyente una clave formada por trece dígitos que representan las iniciales de los apellidos, nombre en caso de las personas físicas (cuatro letras) o razón social tratándose de personas morales (tres letras), la fecha de nacimiento o de constitución (seis dígitos), asignada a la clave 10 caracteres, la autoridad generará dos dígitos para diferenciarla de homónimos y 1 dígito verificador.

La clave será asignada en forma exclusiva por la SHCP, quien la dará a conocer al contribuyente a través de la cédula de identificación fiscal o cedula del Registro Federal de Contribuyentes.

Dicha obligación, en términos del artículo 15 del Reglamento del Código Fiscal Federal, tiene que cumplirse al mes siguiente al día en que se firme el acta constitutiva, al mes siguiente en que se produjo el hecho generador; si son trabajadores o empleados que perciben ingresos por salarios dicha obligación le corresponde al patrón.

b. Presentar avisos.

El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 27 del código, establece que los obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes también están obligados a presentar avisos ante la autoridad recaudadora, dentro del mes siguiente en que se verificó alguno de los siguientes casos:

- cambio de denominación o razón social,
- cambio de domicilio fiscal: se presentará ante la misma autoridad recaudadora si su nuevo domicilio se ubica dentro de su circunscripción, si dicho domicilio está en la jurisdicción territorial de una autoridad distinta se presentará el aviso ante la que corresponda a su nuevo domicilio,
- aumente o disminuya sus obligaciones; suspensión (en este caso se tiene que presentar a más tardar en la fecha en que tendría que haber presentado su declaración) o reanudación de actividades (no podrá presentar dentro del mismo ejercicio un nuevo aviso de suspensión); con relación a este supuesto el profesor Carrasco Iriarte considera, traerá como consecuencia que durante su vigencia liberará al contribuyente de presentar declaraciones periódicas,

- liquide una sociedad o la apertura de un procedimiento de sucesión hereditaria,
- cancele su inscripción en el padrón de contribuyentes, el cual se tiene que presentar de manera conjunta con su acta final de liquidación total.
- apertura o cierre de establecimientos locales que se utilicen para el desempeño de servicios personales independientes

c. Llevar registros contables.

Dispone el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación que las personas obligadas a llevar el sistema o registro contable lo harán, mediante instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento; siempre que se pueda identificar cada operación, acto o actividad, relacionándolas con la documentación comprobatoria; identificar las inversiones realizadas; relacionar cada operación con los saldos; formular estados de posición financiera, relacionarlos con las cuenta de operación; asegurar el registro de operaciones y garantizar que se asienten correctamente; identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver; comprobar los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales; identificar los bienes adquiridos o producidos, los enajenados, destruidos o donados; el asiento de estos datos serán analíticos y tendrán que efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen dichas actividades. Esta contabilidad tendrá que llevarse en el domicilio fiscal que se proporcione a la autoridad hacendaría.

d. Expedir comprobantes.

El Código Fiscal de la Federación establece que cuando el contribuyente, por la actividad que realice, está obligado a expedir comprobantes fiscales, estos deben reunir los requisitos establecidos en el artículo 29 y 29-A de dicho ordenamiento y artículo 38 de su reglamento; en términos de los cuales, deben contener impresos, entre otros, los siguientes datos: el nombre,

denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida, número de folio, lugar y fecha de expedición, deberán ser llenados con la clave del RFC de la persona a favor de quien se expida, la clase de mercancía o servicio, su valor; los cuales se llevaran sea por talonario o bien con su original y copia.

e. Presentar declaraciones.

Un derecho de los contribuyentes es el autodeterminarse, es decir, el particular realizará el cálculo respecto al pago de las contribuciones (colocarse él mismo en el supuesto de ley). Correlativo a este derecho surge la obligación de presentar su declaración ante la autoridad recaudadora, para lo cual requiere el formato oficial para el pago de la contribución, que se caracteriza por tener incluida una "protesta bajo decir verdad" razón por la cual deberá ser llenado por el contribuyente.

Se considera una obligación independiente a la de pago, porque aun cuando no se esté obligado a pagar una contribución porque así lo establezca la ley o por que después de la autodeterminación del crédito fiscal resulte en ceros, subsiste la obligación del sujeto pasivo de presentar las declaraciones correspondientes.

f. Conservar la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales

El artículo 30 del Código Fiscal Federal establece que los contribuyentes están obligados a conservar en su domicilio fiscal la documentación o registros contables relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por el término de 5 años contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado.

1.4.3. Obligaciones de no hacer

Se caracterizan porque en éstas el sujeto pasivo debe abstenerse de realizar las conductas no permitidas por las leyes fiscales, entre las que se encuentran:

- a. no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales,
- b. no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados,
- c. no proporcionar datos falsos,
- d. no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto,
- e. no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales,
- f. no llevar doble contabilidad con distinto contenido.

1.4.4. Obligaciones de permitir

Dicha obligación está conformada por la conducta tolerante o permisible que deben adoptar los contribuyentes, que se sometan a la inspección de la autoridad fiscal. Correlativa a esta obligación, el sujeto activo, en este caso el SAT, tiene el derecho de ejercer sus facultades de comprobación para cerciorarse que los contribuyentes han cumplido de forma correcta con todas sus obligaciones, tales como la de pago, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar avisos, llevar registros contables, expedir comprobantes, presentar declaración, etc.

Si la autoridad fiscal hace uso de sus facultades de comprobación en términos del artículo 42 del Código Fiscal, los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, tienen la obligación de observar una

conducta tolerante y permitir a la autoridad realizar dichas inspecciones, para lo cual deben consentir su acceso a toda la información, documentos, lugares, verificar bienes o mercancías, a fin de que la autoridad se allegue de los datos necesarios para poder determinar el grado de cumplimiento o incumplimiento en las obligaciones fiscales, siempre que las solicitudes u ordenes en que base sus actuaciones cumplan con todos los requisitos que al efecto se establecen en la legislación fiscal.

Dicha obligación de tolerar que deban cumplir los sujetos pasivos cuando la autoridad realiza una visita domiciliaria o la verificación de la expedición de comprobantes fiscales, está consagrada en el Código Fiscal de la Federación en su artículo:

Art. 45. "Los visitados, sus representantes, o las personas con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, **están obligados a permitir** a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales... También **deberán permitir** la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados...".

Si bien las obligaciones fiscales no se limitan al pago de contribuciones, puesto que implican una serie de deberes que van desde la inscripción del Registro Federal de Contribuyentes, hasta permitir a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de comprobación; también es cierto que todas estas obligaciones persiguen el mismo fin, el cual consiste en que la autoridad fiscal mejore su recaudación a efecto de que el Estado cumpla con sus funciones.

1.5. Facultades de comprobación

Aun cuando el Poder Legislativo plasma en la ley el hecho imponible, se requiere que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria realice el hecho generador, para que las obligaciones fiscales se hagan exigibles. A este respecto las autoridades fiscales tendrán la facultad de ejercer diferentes actos de control y revisión del grado de su cumplimiento.

A esta facultad de fiscalización que las autoridades tienen con respecto a las obligaciones fiscales Doricela Mabarak la define como "la acción o conjunto de acciones que realizan los órganos competentes o sus auxiliares, para verificar si los sujetos pasivos, responsables solidarios, y aun los terceros vinculados en alguna forma a la relación jurídico-fiscal, dieron cabal cumplimiento a las obligaciones impuestas por las disposiciones fiscales aplicables", la cuales tendrán como función verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales, "descubrir en forma detallada las causas de incumplimiento, la medida, tiempo, lugar y circunstancias en que ocurrió con el fin de que la autoridad las tome en cuenta al momento de emitir una resolución con la que se afecten los intereses del sujeto pasivo fiscalizado y se apliquen los instrumentos de corrección y, en su caso, de sanción, por la conducta que asumió y que fue descubierta mediante estas acciones".³⁵

Estas facultades de la autoridad hacendaria tienen su fundamento en el undécimo párrafo del artículo 16 constitucional al establecer que "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policia; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en este casos a las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos"; en este mismo sentido la Ley Orgánica de la Administración Pública en su artículo 31

³⁵ Mabarak Cerecedo Doricela. Derecho financiero Público. México: Mc. Graw. Hill. 1995. p. 170

establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde en términos de la fracción XI "...vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;" en termino del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, por efecto de la delegación de atribuciones corresponde al Servicio de Administración Tributaria (sujeto activo de la relación jurídica tributaria) la atribución de "VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras; y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones".

Es el Código Fiscal de la Federación el que establece la forma en cómo la autoridad hacendaria podrá hacer uso de sus facultades de comprobación en su "artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales... estarán facultadas para:" ... revisar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avios; una visita domiciliaria; una revisión de gabinete; la compulsión a terceros; la revisión de expedición de comprobantes fiscales; practicar avalúos y/o la revisión de dictamen contable, las cuales se llevarán a cabo con el fin de:

- comprobar que los sujetos pasivos han cumplido con las disposiciones fiscales,
- la liquidación de las contribuciones omitidas o la determinación los créditos fiscales en base a la información obtenida que dará a conocer al contribuyente mediante resolución en la que señalará de forma precisa quien es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, las características de la obligación a cumplir, la cual debe de ser debidamente fundada y motivada,
- comprobar la comisión de delitos fiscales, para en su caso presentar la denuncia correspondiente ante la autoridad competente,
- proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Las facultades de comprobación pueden ejercerse en un plazo de 5 años, periodo que puede ampliarse a 10 años conforme lo establecido por el artículo 67 del Código Fiscal cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve en el tiempo que establece el código, o bien no presente alguna declaración a la que ésta obligado. El ejercicio de las facultades de comprobación, puede derivar en el ejercicio de otras atribuciones como el caso de la determinación de las contribuciones omitidas o sus accesorios por parte de las autoridades fiscales, la cual debe ejercerse en un plazo de 6 meses contado a partir de que concluyó la revisión.

Es primordial que para que la autoridad hacendaria pueda ejercer sus facultades de comprobación, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria cumpla con su obligación de permitir, la cual como recordaremos consiste en que se debe consentir o tolerar que las autoridades hacendarias inspeccionen y revisen el cumplimiento de sus obligaciones.

Uno de los objetivos del Estado es allegarse de recursos para poder cumplir con sus funciones, para lograr esa mayor recaudación; una de las herramientas con las que cuenta es la regulación que el Código Fiscal y su Reglamento hacen de los medios de fiscalización o facultades de comprobación, las cuales serán ejercidas por el Servicio de Administración Tributaria, para que, a través de éste se cerciore que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria cumplieron con las disposiciones fiscales y en caso de incumplimiento proceder a imponer las sanciones correspondientes. Si bien para el ejercicio de estas facultades de comprobación ya se cuenta con un primer elemento como lo es, que se encuentre plasmado en la ley; también es cierto que en algunos casos esa regulación es deficiente o bien prácticamente nula, sin mencionar que el principal problema para llevar a cabo dicha facultad es la falta de elementos personales y materiales.

El artículo 42 del Código Fiscal establece varias formas en que la autoridad hacendaría puede hacer uso de sus facultades de comprobación, para verificar el grado de cumplimiento en las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, en este apartado sólo estudiaremos las que cuales considero arrojan mayores resultados para las autoridades, entre las que se encuentra:

1.5.1. Visita domiciliaria.

Luis García López-Guerrero concibe la visita domiciliaria como "un acto de fiscalización que realizan las autoridades hacendarías a los contribuyentes directamente, o a los responsables solidarios de los mismos o a los terceros con ellos relacionados, en sus domicilios fiscales, con el fin de revisar su contabilidad, bienes, mercancías, expedición de comprobantes fiscales, presentación de avisos, inscripción de registros, etcétera."³⁶

La facultad de comprobación que ejercen las autoridades fiscales a través de la visita domiciliaria está consagrada en el "Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados han cumplidos con las disposiciones fiscales... estarán facultadas para:

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

La cual a su vez encuentra su fundamento en el duodécimo párrafo del artículo 16 constitucional que a la letra dice "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las

³⁶ García López-Guerrero Luis. Derecho de los contribuyentes. México: IPN, UNAM, Cámara de diputados del H. Congreso de la Unión, 2000. p.51.

disposiciones fiscales, sujetándose en este casos a las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos". En términos de este precepto la vista domiciliaria debe reunir los requisitos de los cateos que consisten en:

Cateo. Art. 16 constitucional, primer y octavo párrafo	Visita domiciliaria. Art. 16 constitucional párrafo undécimo y 38 del Código Fiscal de la Federación.
<ul style="list-style-type: none"> • Mandamiento escrito de la autoridad competente fundado y motivado • Se expresará el lugar que ha de inspeccionarse • La persona o personas que haya que aprenderse • Los objetos que se buscan • Al concluir se levantará acta circunstanciada • Presencia de dos testigos 	<ul style="list-style-type: none"> • Señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado • El lugar o lugares donde se efectuará la visita • El nombre o nombres de las personas a quien va dirigida. • Expresar el objeto de la visita • Durante la visita se levantarán actas circunstanciadas • Presencia de dos testigos.

Como se desprende del cuadro anterior, para que la visita domiciliaria cumpla con el requisito de legalidad, requiere de un acto administrativo, el cual en términos del artículo 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación debe reunir los siguientes requisitos:

- Constar por escrito,
- Señalar la autoridad que lo emite,
- Estar fundado y motivado; es decir, que además de contener los preceptos en que se apoya su expedición, también debe contener las razones y motivos que tenga la autoridad para ordenarla,

- Expresar el objeto: pues los visitadores sólo podrán realizar la visita en relación al periodo y las contribuciones a que se refiera el escrito,
- Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente,
- Nombre o nombres de las personas a quien va dirigida, es decir, el contribuyente, responsable solidario o terceros relacionado con ellos,
- El lugar o lugares donde se efectuará la visita,
- El nombre de la persona o personas que deba efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas, siempre que se le notifique al visitado.

Una vez que se tiene la orden de visita y cumple con estos requisitos, se procede a efectuar la visita en términos del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone:

1. Los visitadores tienen que presentarse en el domicilio señalado en dicha orden, requerir al visitado, en caso de no encontrarse se dejará citatorio con la persona que se encuentre para que el visitado o su representante legal lo espere la día siguiente en la hora determinada para recibir la orden de visita; si no lo hicieren se notificará y entregará la orden de la visita a la persona que se encuentre en dicho domicilio, lo cual se hace constar mediante la estampa de su firma en el original y en la copia de la orden;
2. Los visitadores se identifican (con credenciales con fotografía y que son espedidas por la autoridad) ante la persona con quien entiendan la diligencia;
3. Se requiere a la persona con quien se entiende la diligencia para que designe dos testigos (pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se desarrolla la visita, por ausentarse antes de concluida o por manifestar su voluntad para dejar este cargo), si se niegan a

designarlos o no aceptan los testigos señalados, estos serán designados por el visitador.

4. Los visitados permitirán a los visitadores tener acceso al lugar o lugares objeto de la vista (Art. 45), le entregaran los datos, informes o documentos de forma inmediata si se trata de libros y registros que formen parte de su contabilidad y en un plazo de 6 días cuando los documentos sean de los que debe tener en su poder el contribuyente (artículo 53 del Código Fiscal). Es decir, los visitados deben permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesal de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados, poner a su disposición el equipo de cómputo y sus operadores cuando los visitados lleven su contabilidad o partes de ella con el sistema de registro electrónico.

5. Durante el desarrollo de la vista se levantará actas circunstanciadas a efecto de hacer constar de forma detallada cada uno de los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores durante la visita. Considero que en términos del artículo 46 del Código Fiscal existen 4 tipos de actas:

a.) Acta inicial: en ella se hace constar el desarrollo de la notificación de la orden de visita, la designación de testigos, el requerimiento de los datos, informes y documentos.

b.) Actas parciales: las cuales forman parte del acta final, y en las que se asentará cualquier circunstancia de la que tengan conocimiento los visitadores durante el desarrollo de la vista; también comprende aquellas que se levantan en cada uno de los lugares visitados si ésta se realiza en dos o más lugares simultáneamente;

c.) Acta ultima parcial: requisito indispensable de este tipo de actas es realizar mención expresa del tipo de acta a que se refiere, puesto que su

propósito es consignar en forma expresa los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales.

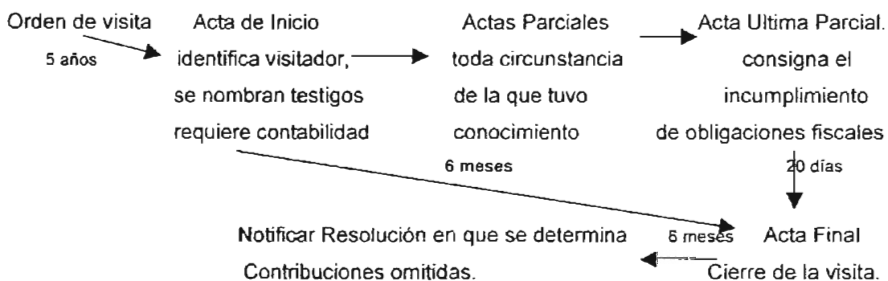
d.) Acta final: se tiene que levantar 20 días después de que se levantó el acta última parcial a efecto de que el contribuyente tenga la posibilidad de presentar los libros, documentos o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados por los visitadores; este periodo se puede ampliar por un plazo de 15 días si se trata de más de un ejercicio revisado y una vez presentado el aviso correspondiente dentro del plazo inicial de 20 días. Si durante dicho plazo no se ofrecen las pruebas documentales necesarias para desvirtuar lo asentado por los visitadores se tendrá por consentidos los hechos consignados en la última acta parcial.

6. La visita domiciliaria concluye con el cierre del acta final la cual debe ser firmada por el visitado o su representante legal, si no está presente se dejará citatorio para que al día siguiente lo espere a la hora señalada, en caso de que no se presente el acta se levanta ante quien estuviere en lugar del visitado y los testigos firmaran el acta de la que se dejará copia; si se negaran a firmar o aceptar la copia del acta, esta circunstancia se hará constar en el acta sin que esto afecte su validez o valor probatorio.

El artículo 46-A establece que la visita deberá concluir en un plazo de 6 meses contado a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, dicho periodo podrá ampliarse por un plazo igual siempre que sea debidamente notificado al visitado. Estos plazos pueden variar según las circunstancias en que se encuentre el contribuyente, por ejemplo: si se trata de contribuyentes que integran el sistema financiero o que se consoliden, será de un año contado a partir de que se notificó el inicio de las facultades de comprobación, periodo que podrá ampliarse por seis meses más; un plazo de dos años, si las autoridades fiscales o aduaneras solicitan información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país.

7. Si de la vista se desprenden hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de 6 meses contado a partir de la fecha que se levanta el acta final (artículo 50 del Código Fiscal).

Si las autoridades fiscales no respetan los plazos establecidos para concluir la visita y para emitir la resolución en que determine las contribuciones omitidas, quedara sin efecto la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.



Este es el procedimiento normal a seguir durante la visita domiciliaria, pero el Código Fiscal también contempla que la visita domiciliaria puede darse por terminada en el domicilio o establecimiento del visitado, pero podrá continuarse en la oficina de las autoridades fiscales, cuando en términos del artículo 45 del Código Fiscal: el visitado se negó a recibir la orden de vista; si existen sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo; que existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieran los avisos o declaraciones presentados; se lleven dos o más libros sociales con distinto contenido; no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el

periodo a que se refiere la vista; los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados; cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes; se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida que se logre el propósito para el cual fueron creados; el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores; si se niega el acceso a los lugares donde se realiza la vista. Si por estas circunstancias resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio de los visitados, los visitadores están facultados para sacar copias certificadas de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así las actas en que se haga constar el desarrollo de la vista se levantarán en las oficinas de las autoridades fiscales, lo cual será notificado al visitado.

Se contempla en el Código Fiscal el dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria mediante acta en que se señale alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 47 como son:

- A. El visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público (artículo 32-A).
- B. El visitado haya optado por dictaminarse a través de contador público autorizado.
- C. Si el contribuyente se encuentra en alguna de las hipótesis que establece el artículo 55 del Código para determinarlos presuntamente, entre las que se encuentran que se opongan u obstaculicen el desarrollo de la visita domiciliaria, no proporcionen la contabilidad, existan irregularidades en la contabilidad, no lleven control y valuación de los inventarios, no utilicen las máquinas registradoras de comprobación fiscal, etcétera.

También durante el desarrollo de la visita pueden surgir irregularidades que obliguen a los visitadores asegurar la contabilidad en términos de artículo 44 fracción II tercer y cuarto párrafo, éstas se presentan cuando: exista peligro de que el visitado se ausente o de que pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia; en caso de que los visitadores descubran en el lugar en donde deba practicarse la diligencia bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deban ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva.

El artículo 46 fracción III establece que para asegurar la contabilidad, bienes o correspondencia que no estén registrados, inmediatamente se sellaran o colocaran marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archivos u oficinas donde se encuentren, se dejara en calidad de depositarios al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previa formulación de inventario. Si el visitado requiriera para realizar sus actividades alguno de los documentos sellados o marcados, se le permitirá extraerlos siempre que sea ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

La visita domiciliaria concebida como un medio para que las autoridades fiscales hagan uso de su facultad de comprobación, dentro de la doctrina fiscal es objeto de múltiples estudios, puesto que en la práctica su ejercicio ocasiona diversas violaciones a la esfera de derechos de los contribuyentes, bien puede ser por que las ordenes de visita no cumplen con todos los requisitos, porque los visitadores quieran excederse en el ejercicio de sus funciones, o porque no se respetan los plazos establecidos; aun así para la autoridades fiscales el ejercicio de las facultades de fiscalización por este medio le proporciona la información más certera, debido al contacto directo que existe entre la autoridad, el contribuyente y las fuentes de información (su contabilidad, bodegas, establecimientos, etc.).

1.5.2. Revisión de gabinete

El ejercicio de las facultades de comprobación mediante la revisión de gabinete está caracterizada por la potestad que tiene la autoridad de requerir al contribuyente para que presente en sus oficinas la información necesaria a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la cual está regulada por el artículo 42 fracción II al establecer que las autoridades fiscales podrán "Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos u otros documentos o informes que se le requieren", cuyo procedimiento se encuentra regulado por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

1. Se requiere al contribuyente por escrito, en el que se especifique el lugar, plazo (el cual en cumplimiento a la fracción III del artículo 53 será de 15 días) y los informes, libros o documentos requeridos para que la autoridad fiscal pueda hacer ejercicio de sus facultades de comprobación.

Dicha solicitud deberá ser notificada personalmente en el domicilio señalado en el Registro Federal de Contribuyentes o en caso de personas físicas en su casa habitación o en el lugar donde se encuentren. Si al presentarse el notificador en el domicilio no estuviera la persona a quien va dirigida la solicitud se dejara citatorio para que al día siguiente y a la hora señalada el contribuyente lo espere, si no lo hiciere la solicitud se dejará con quien se encuentre en el domicilio.

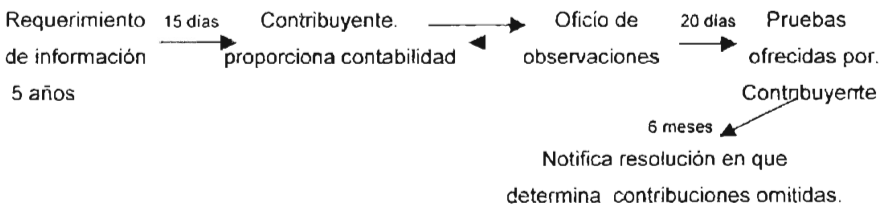
2. Una vez que el contribuyente hace entrega de los informes, datos, documentos o contabilidad requerida, la autoridad fiscal realiza su revisión.

3. La autoridad elabora el oficio de observaciones en el cual de manera circunstanciada plasmará los hechos u omisiones de las que tuvo conocimiento que entrañen incumplimiento de obligaciones fiscales, y que se notificará al contribuyente. Si de la revisión resultase que no hubiere observaciones se notificará al contribuyente tal situación y se dará por concluida la revisión de gabinete

4. Una vez notificado al contribuyente el oficio de observaciones, tendrá un plazo de 20 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación, para presentar las pruebas documentales que desvirtúen lo asentado por las autoridades fiscales o para corregir su situación fiscal. Dicho plazo podrá ampliarse por 15 días cuando se revisen más de un ejercicio fiscal y siempre que el aviso se presente dentro del plazo inicial de 20 días. Si dentro de dicho plazo el contribuyente no regula su situación fiscal o no presenta las pruebas para desvirtuar lo asentado por la autoridad se tendrá por consentido los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones.

5. El ejercicio de esta facultad concluye con la resolución que emita la autoridad en la que determina las contribuciones omitidas y que se notificará personalmente al contribuyente dentro de un plazo máximo de 6 meses contados a partir de que termina el plazo otorgado al contribuyente para ofrecer pruebas (artículo 50 del Código Fiscal).

Dicho medio de fiscalización se puede esquematizar de la siguiente forma:



El ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal por medio de la revisión de gabinete, le resulta más cómodo y económico debido a que el personal de las autoridades hacendarias no tienen que trasladarse a lugar diferente al de sus oficinas, sin mencionar que se cometen menos violaciones que atenta contra la esfera jurídica de los contribuyentes y que a éste le resulta menos molesto enviar su contabilidad a la oficina de las autoridades a tener el personal del fisco en su domicilio; razones para considerarlo como uno medios eficaz para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

1.5.3. Compulsa de terceros

Afirma Doricela Maberak que son actos de fiscalización que realizan las autoridades para verificar si en torno a un contribuyente en particular, los datos que arrojen los terceros compulsados, coinciden con los que el contribuyente asentó en su contabilidad o declaró para efectos fiscales. Dicha información puede ser obtenida mediante informes que la autoridad de manera expresa requiera a los terceros o ser resultado de una visita domiciliaría que se practique a terceros, en las cuales la autoridad toma directamente de su contabilidad los datos que requiera.

Cuando de la compulsas resulten créditos fiscales a cargo del contribuyente debe correrle traslado con el acta respectiva y con copia de los anexos de la misma, como son los papeles de trabajo ("son los documento en los cuales el o los visitados realizan una serie de anotaciones o extractos que efectúan durante su labor y sirven luego para redactar el acta de visita, constituyendo el punto de contacto que en alguno casos por la complejidad de la revisión debe existir en los libros, registros, documentación comprobatoria y el acta de auditoria"³⁷), los documentos compulsados, lo anterior a efecto de no vulnerar su garantía de audiencia.

³⁷ Carrasco Inñarte Hugo. Derecho Fiscal constitucional. 2ª. Edición; México: Harla 1993. p.43

Este medio de fiscalización resulta el menos regulado por la legislación fiscal, puesto que se limita a comparar información proporcionada por el contribuyente que es objeto de revisión con datos que puedan proporcionar terceros relacionados con sus actividades; sin embargo aun cuando no incluye todo el trabajo que se realiza en los otros medios de comprobación de las obligaciones fiscales, los datos que arrojan son concretos y determinantes para que la autoridad hacendaria vea el grado de incumplimiento en que incurre el contribuyente que es objeto de la revisión.

1.5.4. Revisión de expedición de comprobantes fiscales.

El artículo 42 fracción V. establece como un medio para que las autoridades ejerciten sus facultades de comprobación "practicar vistas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases o recipientes que contenga bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contengan dichas bebidas hayan sido destruidos..."

Facultad cuyo procedimiento se encuentra regulada por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación el cual consiste en:

1. Los visitadores se presentan en el domicilio fiscal, establecimiento, local, sucursal, puestos fijos o semifijos en la vía pública de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios, o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en lugares donde se almacenen las mercancías.

2. Los visitadores se presentaran en el lugar donde se practicará la diligencia, a efecto de entregar la orden al visitado, representante legal, encargado o personas con quien se entenderá la inspección, ante quien se identificara y le requerirá designe dos testigos; si se niega a designarlos o estos no aceptan, los nombrará el visitador.

3. Del desarrollo de la visita se levantará acta circunstanciada en la cual se harán constar los hechos, omisiones o irregularidades conocidos por los visitadores durante la inspección; si al cierre del acta la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niega afirmar, dicha circunstanciada se asentará en el acta.

4. Se concede al visitado el plazo de tres días para presentar las pruebas y formular los alegatos que desvirtúen lo asentado por los visitadores.

5. La autoridad, con motivo de las irregularidades cometidas por el visitado, procederá a emitir resolución en la que impondrá la sanción correspondiente. Dentro de las sanciones que puede recibir el contribuyente está: clausurar de manera preventiva el establecimiento por un plazo de 3 a 15 días, según la gravedad del incumplimiento de la obligación (artículo 84 fracción IV). Pero si de la vista se desprende que el visitado no se ha inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, la cual se llevará a cabo de manera independiente a las sanciones a que se haya hecho acreedor.

El uso de este medio de comprobación de las obligaciones fiscales, está enfocado a ver el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que clasificamos como de hacer, tales como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes o expedir comprobantes fiscales, las cuales repercutirán en forma definitiva en la obligación de pago, es aquí donde radica su

importancia y eficacia para disminuir el grado de evasión fiscal en el pago de las contribuciones.

1.5.5. Dictamen contable.

Esta facultad está consagrada por el artículo 42 fracción IV en el que establece que las autoridades fiscales están facultadas para "Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales."

La facultad que consagra el precepto antes citado no inicia con la presentación que el contribuyente hace de la solicitud para dictaminarse, ni con la presentación del dictamen, en término del artículo 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; el ejercicio de esta facultad de comprobación da inicio cuando la autoridad fiscal requiere al contribuyente y/o a terceros relacionados información, documentación original, sistemas y registros contables que considere necesarios para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales; dicho requerimiento debe ser por escrito, y en cumplimiento al artículo 48 del Código Fiscal, señalará el plazo, lugar y los documentos requeridos, debe notificarse en el domicilio del contribuyente (el manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes o en caso de las personas físicas en su casa habitación o donde se encuentre).

A partir de que el contribuyente y/o terceros relacionados entregan la información requerida a la autoridad fiscal, sigue el mismo procedimiento que se establece para la revisión de gabinete, es decir, la autoridad elabora el

oficio de observaciones en el cual, de manera circunstanciada, plasmará los hechos u omisiones de los que tuvo conocimiento que entrañen incumplimiento de obligaciones fiscales, se notifica al contribuyente (si de la revisión resultase que no hubiere observaciones se notificará al contribuyente tal situación y se dará por concluida la revisión). Una vez notificado tendrá el plazo de 20 días para presentar las pruebas documentales que desvirtúen lo asentado por las autoridades fiscales o para corregir su situación fiscal; dicho plazo podrá ampliarse por 15 días cuando se revisen más de un ejercicio fiscal y siempre que el aviso se presente dentro del plazo inicial de 20 días. Si dentro de dicho plazo el contribuyente no regula su situación fiscal o no presenta las pruebas para desvirtuar lo asentado por la autoridad se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones. Concluirá con la resolución que emita la autoridad en la que determina las contribuciones omitidas y que se notificará personalmente al contribuyente dentro de un plazo máximo de 6 meses, contados a partir de que concluya el plazo otorgado al contribuyente para ofrecer pruebas (artículo 50 del Código Fiscal).

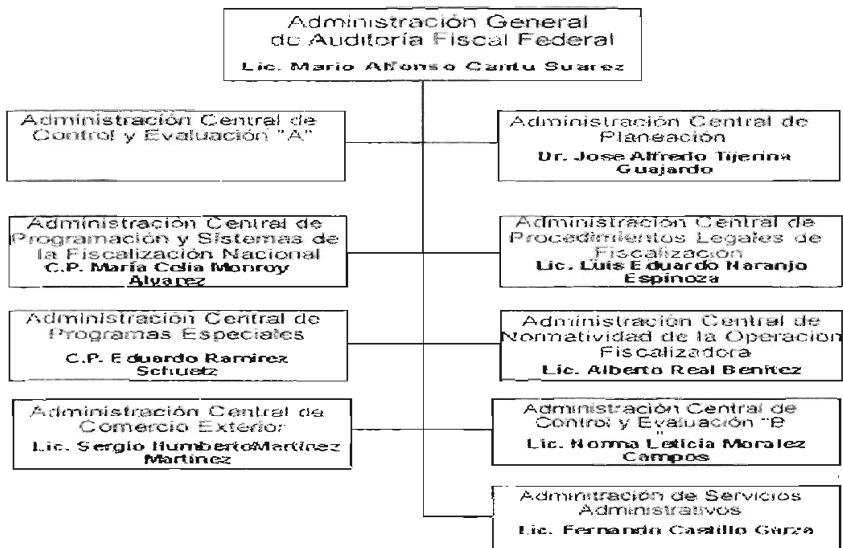
Para la autoridad fiscal la revisión del dictamen fiscal representa grandes ventajas, puesto que, por una parte la tarea de revisar los estados financiero y la contabilidad del contribuyente fue realizada por un profesional ajeno al contribuyente, por lo que se presume es un trabajo imparcial, el cual además no le ocasionó mayores gastos de operatividad puesto que la información que le solicita al contribuyente es muy concreta. Mientras tanto al contribuyente que se dictaminó, le brinda una opinión profesional respecto al estado que guarda su contabilidad y sobre el grado de cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin embargo no se le ofrece la seguridad de que ya no será objeto de revisiones por parte de la autoridad fiscal.

Por estas y otras razones, el dictamen fiscal como medio para que la autoridad haga ejercicio de sus facultades de comprobación, será objeto de un estudio más detallado en los siguientes capítulos.

CAPÍTULO 2.

DICTAMEN CONTABLE.

El dictamen contable para efectos fiscales inicia con el decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la federación el 30 de abril de 1959 con el que se crea la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, más tarde llamada Administración General de Auditoría Fiscal Federal, institución encargada de crear las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal facultadas para recibir los dictámenes fiscales así como de realizar su corrección, facultades que en 1995 fueron delegadas al Servicio de Administración Tributaria, pero que no es sino hasta el 30 de junio de 1997, fecha en que se publica el reglamento interior de SAT, cuando dichas facultades son ejercidas en forma por dicho órgano desconcentrado en su unidad administrativa la cual conservaría el mismo nombre, es decir, Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), área que en la actualidad está organizada de la siguiente forma:



Una de sus funciones de esta área es supervisar, evaluar la calidad y eficiencia de la actuación del Contador Público que dictamina para efectos fiscales, a fin de que incremente la recaudación.

Uno de los efectos fiscales más importantes del dictamen se establece en el artículo 42 del Código en su fracción IV al contemplar la revisión del dictamen contable como un medio de la autoridad para hacer efectivas sus facultades de comprobación; en este sentido Luis Alberto Sánchez Zaragoza afirma que el dictamen contable es "un medio indirecto de fiscalización, a través del cual la autoridad establece una relación con el contador público que lo emita, siendo éste en primera instancia, quien debe verificar el cumplimiento de obligaciones del contribuyente y quien debe atender los requerimientos de fiscalización ante la autoridad fiscal"³⁸

Al tomar en cuenta las ventajas que representa para la autoridad fiscal el dictamen contable en el ejercicio de las facultades de comprobación, los legisladores el 26 de diciembre de 1990 insertaron en el artículo 32-A del Código Fiscal la obligación a ciertos contribuyentes de dictaminarse, en tales situaciones se encuentran:

- Las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que obtengan ingresos superiores a \$27,466,183.00, que el valor de su activo determinado sea superior \$54,932,397.00 (cifras que se actualizan cada año en términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento),
- tener por lo menos 300 empleados,
- las personas autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (en términos de la resolución miscelánea fiscal para 2004 dispone que no estarán obligadas a dictaminarse en caso de que no hayan recibido donativos o que

³⁸ Sánchez Zaragoza Luis Alberto. "Facultades de Comprobación de la Autoridad a través del Dictamen Fiscal", Indetec No. 92, México, febrero de 1995. p.84

hubieran recibido donativos por la cantidad igual o menor al equivalente a 30,000 unidades de inversión con valor referido al 31 de diciembre de 2003),

- los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país y
- las entidades de la administración pública federal, estatal y municipal, con excepción de los organismos descentralizados y fideicomisos públicos con fines no lucrativos;

En dicho artículo también se contempla la opción de dictaminarse para aquellos contribuyentes que no aun cuando no estén obligados así lo decidan.

Lo anterior muestra la importancia que en el ejercicio de las facultades de comprobación ha adquirido el dictamen contable, motivo por el cual este capítulo se enfoca a examinar la regulación que del dictaminador y el dictamen contable hace el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 42 fracción IV, 32-A, 52, 52-A, Capítulo III, Sección I de su Reglamento y la miscelánea fiscal.

2.1. Dictaminador contable.

Por la importancia que ha cobrado el dictamen contable, para las autoridades hacendarias, para terceros e incluso para los contribuyentes, ha sido necesario que dicha labor sea tarea exclusiva de un experto, por tal motivo su elaboración es obra exclusiva de los contadores públicos; sin embargo debido a que un dictamen con efectos fiscales repercute de manera inmediata en la esfera jurídica del contribuyente y en las facultades de la autoridad hacendaria, la legislación fiscal a efecto de brindar mayor seguridad, establece una serie de requisitos que deben cumplir los contadores públicos para poder emitir un dictamen con efectos fiscales.

2.1.1. Requisitos para ser Dictaminador.

El Código Fiscal Federal en su artículo 52 y su reglamento establecen lo requisitos para ser dictaminador contable entre los que se encuentran:

- Ser contador público: requisito que se considera cumplido cuando se cuenta con la cédula profesional emitida por la Dirección General de Profesiones, la cual para ser expedida requiere de oficio emitido por alguna Universidad en la que se asiente que la persona llevó a término sus estudios profesionales y cumplió con los requisitos de titulación.
- Estar registrado ante las autoridades fiscales para emitir dictamen contable.
- Ser de nacionalidad mexicana, en términos del artículo 30 de la constitución mexicana, se adquiere la nacionalidad mexicana por nacimiento (nacer en territorio mexicano; nacer en el extranjero, hijo de padre, madre o padres mexicanos nacidos en el territorio nacional o naturalizados mexicanos) o por naturalización (obtener la carta de naturalización de la Secretaría de Relaciones Exteriores; contraer matrimonio con varón o con mujer mexicanos y establecer su domicilio dentro del territorio nacional). Con motivo del sin número de tratados internacionales de que México es parte, se reconoce el derecho de los extranjeros a dictaminar conforme a los reglas que señalen dichos tratados y una vez cumplidos los requisitos que señalan las leyes fiscales.
- Pertenecer cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro a un colegio profesional registrado y autorizado por la Secretaría de Educación Pública

- Contar con la certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública.
- Tener una experiencia mínima de tres años de participar en la elaboración de dictámenes fiscales.

Cumplidos estos requisitos el artículo 45 del reglamento del Código Fiscal, señala que el contador público que desee obtener el registro deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes junto con copia certificada de los siguientes documentos:

I. El que acredite su nacionalidad mexicana.

II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III. Constancia emitida por el colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no estar sujeto a proceso o condenado, por delito de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal”.³⁹

Obtenido el registro, el contador público esta obligado comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud. De igual forma si desea conservar su registro, debe 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 cumplimiento de la norma de educación continua expedida por un colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

³⁹ Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Art. 45

Si bien a simple vista parecieran sencillos los requisitos que establece la legislación fiscal para otorgar el registro a los contadores públicos, en la práctica el requisito más difícil de cumplir es el que tiene que ver con pertenecer a un colegio profesional registrado y autorizado por la Secretaría de Educación Pública, puesto que dichos colegios parten de las normas que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) para admitir a sus futuros socios, dentro de las exigencias que dichos colegios establecen para ingresar a sus filas, se encuentran:

1. "Personales:

- * Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- * Cuidado y diligencia profesional
- * Independencia mental"⁴⁰.

2. También existen requisitos de carácter material tales como:

- * Presentar solicitud de admisión al Comité Ejecutivo del Colegio, quien resolverá su aceptación,
- * Solicitud apoyada por dos socios,
- * Recibo de pago de la cuota de inscripción

En relación al primer punto de los requisitos personales y a efecto de que el dictaminador pueda acreditar dentro de los primeros meses de cada año el cumplimiento a la norma de educación continua expedida por un colegio, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, contempla que para cumplir con dicho requisito se debe sumar 65 puntos, de las siguientes actividades:

A). Impartir capacitación a través de:

- a) la practica profesional, cursos, conferencias, seminarios, panel, simposio, mesa redonda.

⁴⁰ Plascencia Rodríguez José Francisco, Oscar Gerardo González López, "El dictamen Fiscal: un breve Análisis", Nuevo Consultorio Fiscal, número 290, México, septiembre 2001. p37-38.

- b) docencia: doctorado, maestría, especialidad, licenciatura.
- B). Participar en las comisiones técnicas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos o del colegio al que pertenece el contador público, como sinodal de examen, en la dirección de trabajos de tesis o equivalentes.
- C). Elaborando artículos técnicos, trabajos, estudios o investigación (comprende autoría o traducción de libros), material para platicas, cursos y/o seminarios.
- D). Presentar examen: ante el colegio al cual pertenece el contador público.
- E). Refrendar certificado con la impartición de conferencias, cursos, seminarios, diplomados, especialidades, maestrías, doctorados.
- F). Otras formas: opiniones razonada por escrito de las normas y técnicas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, formular sinopsis, críticas de algún artículo relacionado con la profesión; revisión de material emitido por la división editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos⁴¹.

La legislación fiscal no se limita a los requisitos para ser dictaminador, en el artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal también establece los casos en que los dictaminadores estarán imposibilitados para dictaminar por considerar afectar su independencia e imparcialidad, entre los que se encuentran:

- I. "Sea cónyuge, pariente por consaguinidad 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 esté

⁴¹ CFR. Fernando López Cruz. Dictamen Fiscal Por Internet. México; Edt. IMCP A.C., 2002. p.p.81-82

vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios...

- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Reciba por cualquier circunstancia o motivos participación directa en función de los resultados de su auditoria 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.

De los requisitos e impedimentos para dictaminar los estados financieros para fines fiscales, se deduce la importancia y efectos que produce su emisión, tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, razón por la cual se busca que dicho dictamen sea elaborado por un profesional, el cual como requisito indispensable para pertenecer aun colegio y en consecuencia obtener su registro requiere estar en constante actualización y conservar en todo momento su independencia, de ahí las prohibiciones a que se refiere el reglamento del código.

2.1.2. Funciones del Dictaminador.

Se dijo que la emisión del dictamen de los estados financieros es una tarea exclusiva de lo contadores, pero a efecto de brindar mayor certeza y confiabilidad al dictamen, éste debe ser realizado por contador público que reúna los requisitos para obtener su registro como dictaminador contable.

Una vez que el contador público está calificado para dictaminar, su función principal será: Realizar un examen a los estados financieros del contribuyente, a efecto de emitir una opinión razonada sobre los mismos, es decir su dictamen.

Derivada de esta función el dictaminador tiene una serie de obligaciones, que consisten en:

- * La primera de es mantenerse actualizado, no sólo para efecto de mantener su registro, sino sobre todo para estar pendiente de las constantes reformas que sufre la legislación fiscal.
- * Una vez aceptado el cargo de dictaminador, debe realizar un examen a los estados financieros del contribuyente, a efecto de allegarse de los elementos necesarios en que funde sus afirmaciones.
- * Acudir a las normas de auditoría para verificar el correcto asiento de sus operaciones.
- * Informar a la autoridad fiscal de irregularidades en la contabilidad.

Se desprende que la función del dictaminador se limita a realizar un examen a los estados financieros de los contribuyentes, mediante la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el fin de contar con los elementos necesarios para emitir una opinión razonada, profesional e imparcial.

2.1.3. Responsabilidad Profesional del Dictaminador.

El Código Fiscal de la Federación es el encargado de regular no sólo los requisitos para ser dictaminador, sino también las sanciones a que se puede hacer acreedor en caso de no cumplir con los requisitos establecidos por dicho ordenamiento, tal como lo establece en el párrafo tercero del artículo 52.

Art. 52. ...“Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y 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, o no exhiba a requerimiento de la autoridad los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente a aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.”...

En este mismo sentido el reglamento del Código Fiscal de la Federación establece:

Art. 57. La Secretaría amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, conforme a:

A). Se amonestará al contador público cuando:

a). Se presente incompleto cualquiera de los siguientes documentos: el dictamen, la carta de presentación del dictamen, informe sobre la situación fiscal del contribuyente, la hoja electrónica de cálculo que contenga información sobre los estados financieros, estados de posición financiera, estado de resultados, estado de variación de capital contable, estado de cambio en la situación financiera, análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros, etc (artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

b). En caso de que la información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.

c). Cuando la autoridad le requiera cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros, o que considere necesaria para cerciorarse que el contribuyente cumplió con las obligaciones o bien la exhibición de sistemas, registros contables y el dictaminador no cumpla con ello.

d). No pruebe a la autoridad que es miembro activo de un colegio o asociación profesional, no presente constancia de que aprobó examen de actualización respecto a las disposiciones fiscales, ni presente constancia de las normas de educación continua expedida por su colegio; en cuyo caso la autoridad procederá a amonestar por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

B). La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto por la legislación fiscal (artículos 52 del código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del Reglamento). En este caso la suspensión será hasta por dos años.

b) El contador público acumule tres amonestaciones, en este caso la suspensión será hasta por un año.

c) No exhibir los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoria practicada, en cuyo caso la suspensión será de uno a dos años.

d) Si no formula el dictamen cuando tiene el deber de hacerlo, la suspensión podrá ser hasta por dos años.

e) En caso de que presente disco magnético flexible sin información, la suspensión será hasta por dos años.

f) Si el disco magnético flexible que presentó no integra la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura, denominación de

archivos, manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas; la suspensión será hasta por un año.

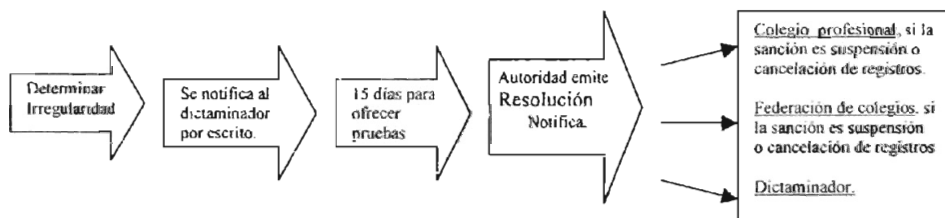
g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal; en este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

C). 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. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b). En caso de que hubiere participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

A fin de no dejar en estado de indefinición al dictaminador, el reglamento del Código Fiscal establece en su artículo 58 el procedimiento a seguir en la imposición de las sanciones a que se a hecho acreedor, el cual consiste en:



Por otro lado la Carta Magna en su artículo 5º consagra el derecho de todo ciudadano de dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siempre y cuando sea lícito, también establece que dicha actividad podrá vedarse sólo por determinación judicial, cuando se afecten derechos de terceros.

En este orden de ideas la Ley reglamentaria del artículo 5 constitucional, estable en su artículo 67 que la Dirección General de Profesiones cancelará el título de un profesional por resolución judicial. Uno de los caminos para obtener la resolución judicial con la cual se podría cancelar la cédula profesional es la vía penal, la cual iniciaría por tipificar la conducta del dictaminador en la responsabilidad profesional, en relación a la cual el Código Penal Federal señala:

Art. 228 Los profesionistas, artistas o técnicos y sus auxiliares, serán responsables de los delitos que se cometan en el ejercicio de su profesión..., en su caso:

- I. Además de las sanciones fijadas para delitos que resulten consumados, según sean dolosos o culposos, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de su profesión o definitiva en caso de reincidencia; y
- II. Estarán obligados a la reparación del daño por sus actos propios y por los de sus auxiliares, cuando estos obren de acuerdo con las instrucciones de aquellos.

En este sentido, si hubiese delito en términos de la legislación penal, para que se produzca la reparación del daño debemos remitirnos al Código Civil Federal que dispone en su artículo 2615 que el que preste servicios profesionales, en este caso el dictaminador contable, sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve; en este caso sería el contribuyente que solicitó sus servicios ante quien tendrá que responder por su negligencia, impericia o dolo; así mismo la Ley Reglamentaria del artículo 5º. Constitucional en su artículo 71 establece:

Art. 71 Los profesionales serán civilmente responsables de las contravenciones que comentan, en el desempeño de trabajos profesionales

sus auxiliares o empleados que están bajo su inmediata dependencia y dirección, siempre que no hubiera dado las instrucciones adecuadas o sus instrucciones hubieran sido la causa de daño.

Sin embargo de las repercusiones de carácter fiscal que ocasionó su dictamen no responde de ellas, puesto que las sanciones que le impone la autoridad fiscal son de carácter administrativo.

Nos debe quedar claro que estas sanciones son con motivo de la responsabilidad profesional del dictaminador y que son independientes a las penas a que se puede hacer acreedor en caso de haber incurrido en alguno de los delitos fiscales que se encuentran tipificados en el Título IV, Capítulo II del Código Fiscal de la Federación.

De los artículos antes transcritos podemos concluir que:

- Fiscalmente la sanción que recibe el dictaminador es de carácter administrativo y que va desde una amonestación o suspensión, hasta cancelación de su registro.
- La Constitución y la Ley reglamentaria de artículo 5º constitucional establecen como sanción, vedar el ejercicio de su profesión.
- Penalmente: habrá que acreditar que con el trabajo del dictaminador, se incurrió en el delito de Responsabilidad Profesional, con lo que se hará acreedor a la suspensión sea definitiva o temporal del ejercicio de su profesión.

De lo plasmado en los puntos anteriores se desprende que si bien los legisladores han tratado de regular los aspectos relacionados con el dictaminador contable, como son sus requisitos o prohibiciones; lo cierto es que en la práctica dichos requisitos son, en su mayoría, de carácter subjetivo, lo que queda fuera de un parámetro a partir del cual se puedan calificar o medir; por ejemplo en lo referente a pertenecer a un colegio, deja al arbitrio

de éste el aceptar o no a sus miembros, derivado de que para ingresar o mantener su registros impone como requisitos el cuidado, diligencia profesional e independencia mental, siendo estos aspectos difíciles de evaluar y por tal motivo queda a criterio de los directivos del colegio su aceptación o rechazó; el mismo camino sigue, por su parte, lo que respecta a acreditar las irregularidades en las que puede incurrir el dictaminador en la elaboración del dictamen; sin omitir mencionar la falta que hace regular lo referente a las sanciones a que se hará acreedor el contador público autorizado en caso de que no se presente el dictamen o se presente fuera de tiempo, dado que el único que sale afectado en esta situación es el contribuyente, puesto que sería éste y no el dictaminador quien incumplió su obligación.

Lo anterior plantea la necesidad de legislar con mayor diligencia, los requisitos, prohibiciones y sanciones a que se hará acreedor el dictaminador, con el fin de brindar mayor seguridad a los contribuyentes que contratan sus servicios y a las autoridades fiscales encargadas de revisar el dictamen elaborado por éstos.

2.2. Dictamen Contable.

El diccionario de la lengua española define al dictamen como la “del latín «dictamen» opinión o juicio que se forma o emite sobre algo”.⁴²

Por su parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos conceptúa al dictamen contable como “el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los estados financieros de una entidad”⁴³.

⁴² Diccionario de la lengua española. Tomo I/ Real Academia Española. 22ª edición, México 2002, Editorial SEP, Espasa Calpe; p.819.

⁴³ Instituto Mexicano de Contadores Público, “El dictamen”, México; C.C.P. de México, 1992. p.12.

Para Benjamín Rolando Téllez Trejo el dictamen del contador público “es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con los cuales el contador público expresa su opinión concisa, sobre los estados financieros de una empresa que el examinó”⁴⁴.

Elemento indispensable para entender lo que es un dictamen contable, es saber primero que son los estados financieros a los cuales el Profesor Raúl Rodríguez Lobato define como “documentos que a través de representaciones alfa numéricas, clasifican y describen, mediante títulos, rubros, conjuntos descripciones, cantidades y notas explicativas, la situación financiera de una entidad económica y el resultado de sus operaciones de acuerdo con principios de contabilidad”⁴⁵.

De las definiciones anteriores se desprende que por dictamen contable para efectos fiscales, debemos entender: la opinión, que emite un contador público debidamente registrado ante la autoridad fiscal, producto de la revisión de los estados financieros del contribuyente.

2.2.1. Regulación en la legislación fiscal del Dictamen Contable.

Recordaremos que en términos del artículo 32-A hay personas que están obligadas a dictaminar sus estados financieros, pero también los hay quienes de forma voluntaria pueden optar por este medio para que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación; en ambos casos el dictamen que emita el dictaminador, debe reunir los requisitos que establece el Código Fiscal Federal, su Reglamento y la Resolución Miscelánea Fiscal, los cuales consisten en:

⁴⁴ Téllez Trejo Benjamín Rolando, El Dictamen en la Contaduría Pública. México; Edt.ECAFSA, 1998. p.42

⁴⁵ Rodríguez Lobato Raúl. “Estados Financieros”, Diccionario del Instituto del Investigaciones Jurídicas; 10ª edición, Edt. Porrúa-UNAM, México 1997, tomo D-H. p.1341.

➤ El contribuyente debe contar con un Certificado de Firma Electrónica avanzada (norma 2.10.4 de la miscelánea Fiscal para 2004), que en términos de la regla 2.22.1 para generarla se debe acceder en la pagina www.sat.gob.mx a la sección de "TU FIRMA" y descargar el software "SOLCEDI" u obtenerlo directamente en las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, para a través de este generar el requerimiento de certificado de firma electrónica avanzada y la clave privada. Una vez que se cuenta con estos formatos el contribuyente o su representante legal (personas morales) se tiene que presentar el día de la cita (previamente concertada en las oficinas del SAT) en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente presentando identificación oficial, comprobante de domicilio fiscal, el disco magnético de 3.5 donde se guardo el requerimiento de certificado de firma electrónica avanzada (archivo terminación .req), el disco que contenga la clave privada (archivo terminación .key), así como el formato "Solicitud de firma electrónica avanzada", adicionada a esta información en dicha cita se tomaran datos de identificación del contribuyente o representante legal. Una vez que se proporcione la información, se podrá obtener el certificado de firma electrónica avanzada en la sección "TU FIRMA" de la página de Internet del SAT, sólo se requiere la clave del RFC.

➤ El siguiente paso consiste la elaboración del dictamen contable por el contador público que haya obtenido su registro en la SHCP. Dicho dictamen debe ser formulado de acuerdo a las disposiciones del Código Fiscal, de su Reglamento y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional de los contadores públicos, dichas normas en términos del artículo 52 del reglamento del Código se entienden cumplidas en los siguientes casos:

* Las referentes a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del dictaminador, si su registro se encuentra vigente y no tenga impedimento.

* Las relativas al trabajo profesional si la planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permiten allegarse de los elementos suficientes para fundar su dictamen; si con el estudio o valuación del sistema del control interno del contribuyente le permite determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrá de emplearse; si los elementos probatorios, la información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas son suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

Complementarias a estas normas el Instituto México de Contadores Públicos, también ha emitido criterios que debe cumplir el contador público para dictaminar los cuales consisten en:

Personales:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencia profesional.
- Independencia.

De ejecución del trabajo

- Planeación y supervisión,
- Estudio y evaluación del control interno
- Obtención de evidencia suficiente y competente.

De información

- Observación de principios de contabilidad aplicados en forma conciente,
- Adecuada y suficiente información contenida en los estados financieros básicos para su correcta interpretación.

➤ Cumplidas estas normas, el dictaminador podrá emitir su dictamen, el cual en términos del Reglamento del Código Fiscal Federal en su artículo 50 se debe integrar con los siguientes anexos:

I. Carta de presentación del dictamen.

II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente”, que puede ser en 4 sentidos:

- a) Dictamen limpio o sin salvedades.
- b) Dictamen con salvedades: en estos casos el dictaminador está obligado a cuantificar los efectos de las salvedades, así como revelar todas las razones de importancia que originaron dichas salvedades, sea por
 - *Por desviación en las reglas particulares de aplicación en los principios de contabilidad.
 - *Por desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad
 - *Por limitaciones significativas en el examen practicado
 - *Por incertidumbre
- c) Dictamen negativo: éste se produce “como consecuencia del examen a los estados financieros se encuentra que no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que las expresiones de una opinión con salvedades no sería adecuada”⁴⁶.
- d) Abstención de opinión: cuando se carezca de la convicción en los elementos probatorios.

III. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en la regla de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

- a). Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, con base en lo siguiente:

⁴⁶ Plascencia Rodríguez José Francisco, Oscar Gerardo González López, “El dictamen Fiscal: un breve Análisis”, Nuevo Consultorio Fiscal, número 290, México, septiembre 2001. p.39

1. Estado de posición financiera.
 2. Estado de resultados.
 3. Estados de variaciones de capital contable.
 4. Estado de cambio en la situación financiera en base a efectivo.
- b). Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
- c). Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, donde se incluyen pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, con la información expresa de si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuestos sobre la renta.
- d). Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuestos sobre la renta.
- e). Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuestos sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
- f). Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- g). Análisis de operaciones de comercio exterior.
- h). En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas, empresas relacionadas que no consoliden.

Esta documentación en términos del artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal debe reunir entre otros los siguientes requisitos:

- El texto del dictamen relativo a los estados financieros se debe apegar, a los adoptados por el colegio al que esté afiliado el dictaminador,

- El dictaminador debe señalar el número de su registro,
- Los estados financieros básicos respecto a los cuales se emita el dictamen, deberán presentarse en forma comparativa respecto del ejercicio inmediato anterior, con la expresión las cifras en miles de pesos, a excepción de que se trate de dictamen para efectos de consolidación fiscal que deberán presentarse en millones de pesos.
- Con relación a la hoja electrónica de cálculo que contenga información sobre los estados financieros deberá expresarse en miles de pesos, contener los índices numéricos y conceptos respectivos, lo cuales se sujetaran a:
 - a) Los análisis comparativos por subcuentas de gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.
 - b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente
- La conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en casos aplicables.
- La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.
- La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto al impuesto al valor agregado.

En cumplimiento al artículo 52 fracción III del Código Fiscal y fracción II del artículo 50 de su reglamento, conjuntamente con el dictamen, el dictaminador está obligado a emitir un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, que debe integrarse en términos del artículo 54 del Reglamento del Código de la siguiente forma:

I. “Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a las disposiciones del artículo 52 y demás aplicaciones del Código y de este Reglamento, y en relación con la revisión practicada

conforme las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al periodo que se señale.

II. Se manifestara que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observo omisión alguna.

Se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionara en forma explicita.

Asimismo manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente, o en su carácter de retenedor a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 50 de este Reglamento, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

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

- a). Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de impuesto sobre la renta.
- b). Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efecto de las contribuciones que se causen por ejercicio.
- c). Conciliación entre los registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

V. Se manifestara haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por 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 sus cálculos y bases.

VI. Se hará mención expresa que fue revisado 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.

VII. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en la documentación a que se refiere el inciso b) de la fracción III del artículo 50 de este reglamento, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación.

Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y 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.

VIII. Se hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor de la enajenación de acciones por residentes en el extranjero; en su caso, de no haber retención, así se indicará.

IX. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.

X. 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 los conceptos a que se refiere el inciso b), fracción II, del artículo 43 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

El contador público deberá asentar en el informe su nombre o número de registro que lo autoriza a dictaminar”.

Por lo que respecta a las sociedades autorizadas para recibir donativos y que en términos del artículo 32-A fracción II están obligadas a dictaminarse, y que presentaran su dictamen de forma simplificada, el artículo 51-A del Reglamento del Código establece que debe contener:

- I. Dictamen e informe del contador público registrado, relativo a la situación fiscal del contribuyente.
- II. Estado de ingresos y egresos
- III. Notas al estado de ingresos y egresos.
- IV. Relación de donativos recibidos en especie y total de los recibidos en efectivo.

- V. Total de gastos de administración.
- VI. Relación de lo donantes y donativos que representen el 90% de sus ingresos por este concepto.
- VII. Relación de contribuciones federales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.
- VIII. Relación de bienes inmuebles.
- IX. Análisis de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.
- X. Relación de donatarias a las que se les haya otorgado donativos, así como de aquellas de las que se hubiere recibido donativo
- XI. Información sobre.
 - a). el origen y destino de los donativos en bienes.
 - b). las políticas establecidas para determinar las cuotas de recuperación de los bienes recibidos en donación, distinguiendo a las personas que sean objeto de la misma y las que no lo son...”

El artículo 51-B del Reglamento del Código Fiscal señala los requisitos que debe reunir la información que debe acompañar al dictamen simplificado entre los que se encuentran:

- El texto del dictamen debe estar apegado a alguno de los que haya adoptado el colegio al que pertenezca el dictaminador.
- El dictaminador deberá verificar que la sociedad está autorizada para recibir donativos deducibles de impuesto sobre la renta y que se encuentra en la lista de donatarias que publica la Secretaría
- Que los donativos y sus rendimientos fueros destinados a los fines propios del objeto social.
- Se debe informar que el dictamen es emitido en cumplimiento al artículo 32-A del Código Fiscal, el número de registro del dictaminador y su nombre.
- Presentar los estados de ingreso y egreso en forma comparativa con el del ejercicio inmediato anterior y expresarse en miles de pesos.

- Relación de los donativos recibidos.
- Se presentará en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior los gastos de administración
- La relación de contribuciones a cargo de la donataria o en su carácter de retenedora, la cual debe ir suscrita por el representante legal.
- Una relación de bienes inmuebles en la que se indique el tipo de bien, su ubicación, uso y en su caso el valor asentado en la contabilidad.
- Análisis de las contribuciones federales por pagar al cierre del ejercicio.

➤ Concluido el dictamen, en términos del artículo 52 fracción IV del Código Fiscal, se tiene que presentar a través de medios electrónicos, en este sentido es la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 la que establece las reglas a seguir para su presentación, entre las que se encuentran:

- Se captura el dictamen, la opinión e informes que elabore el dictaminador a través del el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED).
- Se enviará vía Internet mediante Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED), la información del dictamen y sus anexos, opinión e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, la declaratoria, las notas, la carta de presentación del dictamen en la que se deberá indicar la autoridad competente respecto el contribuyente que la envía.
- Por regla general se enviará a más tardar durante el mes de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, las sociedades controladoras por excepción podrán presentar su dictamen a más tardar el 12 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, en tanto las sociedades en liquidación deberán presentarlo dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que con motivo de la liquidación deba rendir (artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal Federal),
- Una vez enviado el dictamen y sus anexos vía Internet, la Resolución Miscelánea Fiscal establece que su validación estará sujeta a que: el

dictamen haya sido generado con el SIPRED, que la información no contenga virus, que señale la autoridad competente para su recepción, indique si el contribuyente opta o está obligado a dictaminar sus estados financieros, o si se trata de una donataria autorizada, que el envío se realice a más tardar en el último día del periodo que corresponda al contribuyente.

- Si el dictamen es rechazado, se enviará nuevamente las veces que sea necesario a más tardar el último día del periodo que le corresponda al contribuyente o bien dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique su no aceptación, para que se considere presentado en tiempo. Por el contrario si el dictamen fue aceptado se envía al contribuyente, al dictaminador acuse de recibo, número de folio que acredite el trámite o bien podrá ser consultado dentro de la página de Internet del SAT.

➤ Una vez que ha sido presentado el dictamen con sus anexos a las autoridades fiscales competentes, proceden a revisarlo mediante pruebas selectivas de los datos del dictamen y sus anexos, si en dicha revisión, se encuentran datos que ponen en duda la veracidad del dictamen, el artículo 55 del reglamento del Código Fiscal faculta a la autoridad para requerir indistintamente:

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

- a.) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b.) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de las auditorías practicadas, los cuales, en todo caso se entiende son propiedad del contador público.
- c.) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente

- d.) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos que así se considere necesario...
- II. Al contribuyente, la información a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, dicho requerimiento se hará por escrito con copia al contador público.
- III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios la información y documentación que considera necesario para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos”.

En términos del artículo 56 del Reglamento del Código es hasta que la autoridad ha solicitado al contribuyente o a terceros la información necesaria, que se considera hace uso de sus facultades de comprobación; si de la revisión a la información solicitada la autoridad encuentra datos que ponen en duda la veracidad del dictamen, lo rechazará (mediante una resolución por escrito debidamente fundada y motivada) y puede proceder a hacer uso de cualquiera de sus otras facultades de comprobación listadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

De la regulación que hace el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 e incluso los criterios que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se podría pensar que la emisión del dictamen contable está regulada en exceso; sin embargo, no es así ya que por una parte el Código y su Reglamento establecen sólo reglas generales, en algunos casos el formato para la presentación de alguno de sus anexos; en tanto la miscelánea fiscal se enfoca a cuestiones de forma; lo que ocasiona que varias cuestiones de fondo se dejen a criterio del dictaminador, es el caso, por ejemplo lo referente al sentido en que se concluye el dictamen puesto que no se establecen parámetros claros para que el dictamen sea emitido sin salvedades, con salvedades o negativo.

Por esta razón considero necesario se inserten reformas tendientes a regular aspectos específicos del dictamen y que son fundamentales para su debida valoración, las cuales irían desde esclarecer los parámetros a tomar en cuenta al momento de emitir un conclusión, así como regular en la ley y no mediante Resolución Miscelánea Fiscal los requisitos y formalidades que se deben cubrir para su debida presentación, el valor que se debe de dar al dictamen a efecto de que cumpla con su objetivo de auxiliar a la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación entre otras.

2.2.2. Función y alcances del Dictamen Contable.

La función principal de la emisión de un dictamen radica en la seguridad que proporciona la opinión de un profesional en la materia, no sólo para quien solicitó dicho dictamen sino también para terceros interesados.

En este orden de ideas la emisión de un dictamen contable, tiene múltiples funciones entre las que se encuentran:

1. "Sirve como base para obtener y conceder créditos.
2. Se utiliza como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios,
3. Funciona como base de estudio que debe efectuar un inversionista.
4. Actúa como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
5. Se usa para el registro de acciones, bonos y obligaciones de la bolsa de Valores.
6. En la SHCP sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los acusantes...
7. Influye en la aprobación de tarifas de servicios públicos.

8. Determina la posición de productores de una competencia sana nacional.
9. Forma parte de estudios para la toma de declaraciones en una evaluación de proyectos.
10. Mide inflaciones internas y externas del mercado nacional⁴⁷

Por otro lado para que el dictamen produzca efectos fiscales, hay que tener presente que debe ser emitido por contador público registrado y que debe cumplir con todos los requisitos que establece la legislación fiscal. Si dicho dictamen cumple con estos requisitos, podrá cumplir sus objetivos.

Las funciones y alcances que representa para el contribuyente se sintetizan:

- Proporciona al contribuyente una opinión profesional sobre la situación que guardan sus estados financieros y sus obligaciones fiscales.
- Le proporciona al contribuyentes en caso de que se encontrara alguna omisión en sus obligaciones, la posibilidad de cumplir espontáneamente con ellas, toda vez que en términos del artículo 73 del Código Fiscal si se cumple bajo ésta circunstancia con las obligaciones fiscales omitidas no se impondrá multa; como los dictaminadores no tienen la calidad de autoridad, si derivado del dictamen los contribuyentes cumplen con sus obligaciones, se entiende que lo hizo de forma espontánea y no serán acreedores a una multa.
- Si bien el ejercicio de las facultades de comprobación pueden ejercerse conjunta, indistinta o sucesivamente; el artículo 47 del Código Fiscal establece que se concluirá anticipadamente la visita domiciliaria por parte de las autoridades fiscales en caso de que el visitado se encuentre obligado a dictaminar en términos del artículo 32-A o que haya optado por ejercer esta opción.

⁴⁷ Téllez Trejo Benjamín Rolando. Op. Cit. p.47.

En tanto a la autoridad le proporciona una información profesional e imparcial sobre los estados financieros, así como del grado de cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Sin mencionar que el trabajo de fiscalización ya fue realizado sin que para la autoridad fiscal representara algún tipo de costo.

Sin embargo aun con las ventajas que representa, tanto para el contribuyente como a la autoridad fiscal, el dictamen también presenta varios aspectos negativos, para el contribuyente los cuales se plasman de forma clara en la siguiente tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia:

Novena Época Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Octubre de 2000. Tesis: 2a. CXXIX/2000. Página: 351

DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. SU NATURALEZA JURÍDICA. El artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que el dictamen indicado debe contener la opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales y el diverso numeral 86 del propio código, establece que los dictámenes efectuados por el contador público autorizado son interpretaciones u opiniones que no obligan a las autoridades fiscales. En tal virtud, de la interpretación armónica de dichos preceptos se colige que **el dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación.** No es óbice a lo anterior, que al tenor del artículo 83-A del citado Código tributario, vigente en mil novecientos noventa y ocho, el aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado en los términos de ley y en el momento oportuno, produzca el efecto de dar por

concluida anticipadamente la visita domiciliaria, en virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 87 del ordenamiento invocado, **el dictamen de mérito está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, actividad que sí constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización**, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del Código referido, vigente en mil novecientos noventa y ocho, tiene como elemento toral que el órgano del Estado en ejercicio de su imperio, motu proprio, somete unilateralmente al gobernado, obligándolo a permitir el ejercicio de su función de inspección, verificación o comprobación de las obligaciones fiscales, cualidad que de ninguna manera tiene el dictamen de estados financieros del contribuyente, dada su naturaleza de un diagnóstico u opinión de tales estados, carente de fuerza obligatoria.

Amparo en revisión 3333/98. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otras. 23 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gúitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

De la tesis anterior podemos listar una serie de aspectos negativos que el dictamen representa para el contribuyente:

a. El dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente: es precisamente de la naturaleza jurídica del dictamen de donde empiezan los problemas al contribuyente puesto que en términos del artículo 32-A son obligados cierta cantidad de ellos a dictaminarse y en consecuencia a erogar un gasto "innecesario" para cumplir con una obligación que sólo cuenta como una opinión.

b. No es obligatorio para las autoridades fiscales: toda vez que el dictamen constituye el diagnóstico sobre la situación de un contribuyente a la autoridad no representa ninguna obligación, sin embargo en la práctica la

autoridad fiscal tiene un doble criterio puesto que si en el dictamen aparecen observaciones sobre la situación fiscal del contribuyente dicha autoridad adopta esas observaciones como propias, en tanto si el dictamen no tiene observación alguna resulta que no obliga a la autoridad.

c. No constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación, es decir, que las facultades de fiscalización sólo pueden ser ejercidas por las autoridades fiscales y que el trabajo elaborado por el dictaminador y los gastos realizados por el contribuyente para cubrir sus honorarios, son sólo una referencia para la autoridad que puede o no atender.

d. El dictamen está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal: toda vez que, en sentido estricto, la elaboración del dictamen no constituye el ejercicio de una facultad de comprobación, puesto que la autoridad se reserva ejercer dicha facultad en el momento que lo desee, sin importar que realice un doble trabajo, ni la buena fe con que pudo actuar el contribuyente al optar por este medio de fiscalización.

Lo anterior nos hace pensar que si bien se podría considerar que está sobre regulada la figura del dictamen fiscal por el Código Fiscal, por su Reglamento y la Resolución Miscelánea Fiscal, en la practica resulta que se enfocan a aspectos de forma y dejan aspectos de fondo importantes a criterio del dictaminador, por este motivo el capítulo siguiente de esta investigación estará enfocado evaluar las ventajas o desventajas, que tendría otorgarle fe pública al dictaminador contable que elabora el dictamen para efectos fiscales y las condiciones bajo las cuales lo realizaría.

2.3. Efectos económicos del Dictamen Contable.

La aparición de los contadores públicos se da dentro del mundo económico, pero debido a su papel tan importante va cobrando cada día mayor presencia en el ámbito fiscal. La confianza es uno de los pilares del sistema financiero, es decir la credibilidad que se tiene en los contadores públicos, en los resultados de su trabajo cuando es apegado a las normas de auditoría es alto; sin embargo a últimas fechas han salido a la luz violaciones a estas normas y a principios de ética, los cuales han repercutido no sólo en la imagen de los contadores en el mundo, sino también en otros sectores que van desde trabajadores de aquellas personas dictaminadas a inversionistas.

En este apartado haremos referencia dos de los escándalos más grandes a últimas fechas y que mayores repercusiones han tenido en el ámbito económico.

2.3.1. Caso Enron en Estados Unidos.

Enron surge en 1985 de la fusión de Houston Natural Gas con InterNorth (empresa de gas en Nebraska) su innovación en los mercados fue comercializar el gas natural como mercancía, lo que la llevo a convertirse, en tan sólo cuatro años en la principal comercializadora de gas natural en Estados Unidos y el Reino Unido.

En 1999, lanza "ENRON Online" se trata de un sistema de transacciones globales en Internet mediante el cual permitía a sus clientes ver en tiempo real los precios del mercado y realizar transacciones en línea, en forma instantánea. Así logro convertirse en tan sólo 15 años en la séptima empresa más grande de Estados Unidos, pues ya no sólo comercializaba con el gas natural, sino también poseía plantas de energía, compañías de agua y otras unidades involucradas en la distribución de servicios a consumidores y

empresas⁴⁸; su genialidad radica en considerar a estos servicios como mercancías que podían ser compradas, vendidas, almacenadas como si fueran bonos o acciones.

Por su innovación en los mercados, su reporte de ganancias siempre fue en aumento, desafortunadamente éstos resultados estaban cimentada en fraudes y mentiras solapadas por sus contadores, tales sospechas se originan a partir de la renuncia en diciembre del 2000 como presidente ejecutivo de Kenneth Lay (quien era consultado como asesor en energía por el Presidente Bush), puesto que retoma después de 6 meses; así como el hecho de que a pocos meses de su alianza para transmitir películas por Internet con Blockbuster (compañía más grande de renta y venta de videocasetes), ésta es disuelta; a estos eventos se suma el fracaso de su incursión en el campo de las telecomunicaciones.

El 16 de octubre de 2001, por primera vez reporta pérdidas de hasta \$638 millones de dólares por corrección a resultados de compañías que antes no consolidaban y anuncia una reducción de 1200 millones de dólares que correspondían su stock accionario de asociaciones arregladas por el Vicepresidente financiero Andrew Fastow, razón por la cual la Comisión de Seguridad y Comercio abre una investigación sobre conflictos de intereses. En noviembre del mismo año al revisar su balance de los últimos 5 años en lugar de reportar beneficios, afirma perder \$586 millones de dólares, pocos días después manifiesta que sus pérdidas son superiores a lo que había anunciado y previene que será necesario financiar una deuda de \$690 millones de dólares más de lo que ya había anunciado, lo que provocó que el valor de sus acciones bajarán a tan sólo \$-1, motivo por el cual el departamento de Justicia de Estados Unidos inicia una investigación de carácter penal y el 24 de enero de 2002 comienza la audiencia del caso Enron en el Congreso de Estados Unidos.

⁴⁸ CFR. Gonzalez Conejo Martin, Mauricio Diaz <http://www.monografias.com/trabajos12/posible/> p.2

En opinión de Enrique Osorno Heinze el desplome de una empresa como Enron se debió principalmente a:

- “Metas de utilidades y expectativas dinámicas para los ejecutivos.
- Incentivos excesivos a la dirección, mediante planes de acciones, donde a mayor valor de acción mayor beneficios personales
- Interés excesivo por parte de la administración en mantener el precio de las acciones o la tendencia de utilidades mediante el uso de prácticas contables inusualmente agresivas.
- Incapacidad de generar suficiente flujo de efectivo por operaciones financieras mientras se informaban utilidades y crecimiento de la misma.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones importantes que implicaron juicios inusualmente subjetivos y especulativos.
- Importante transacción con partes relacionadas.
- Manejo de riesgos excesivo.
- Falta de revelación de información importante.
- Juicios inadecuados respecto ajustes propuestos e importancia relativa de los mimos.”⁴⁹

A grandes rasgos estas fueron las circunstancias por las cuales de un momento a otro Enron, una de las empresas más importantes de Estados Unidos, cuyas acciones se llegaron a cotizar en \$85.00 dólares, estaba en la ruina, situación que si bien estallo en tan sólo unos meses, la verdad es que eran problemas que arrastraba de años, ya que de los datos que se han dado a conocer se afirma que el desplome de la empresa es producto de la mala aplicación de las técnicas contables, pues se excluyeron de los balances consolidados tres sociedades (Chewco, JEDI, LJM1, sin mencionar las aproximadamente 3.000 sociedades unidas a través de Holdings), al

⁴⁹ Osorno Heinze Enrique, “Algunas consideraciones sobre la quiebra de Enron”; Contaduría Pública, 2002. p.14

incluirlas en sus estados financieros variaron las ganancias de los inversionistas, lo que reveló pérdidas de hasta 600 millones, lo que evidenció la verdadera y situación de la empresa⁵⁰.

Si bien las fallas en la administración y planeación de Enron son el origen de su fracaso, también es cierto que en el fraude a los inversionistas, a 21,000 trabajadores y 14,500 jubilados (cuyos ahorros estaban depositados en acciones de Enron), sus ejecutivos no actuaron solos en la afinación de sus balances con complejas herramientas financieras orientas a ocultar sus deudas, sino que procedieron en complicidad con la firma de contadores Arthur Andersen, situación que se evidenció al darse a conocer que al momento de iniciar la crisis personal de dicha firma comenzó a destruir documentos relacionados a las auditorias realizadas a Enron, lo anterior provocado debido a que además de auditar a la empresa, también la asesoraban sin que nunca informara de las alteraciones hechas en la contabilidad, en razón de que se asegura también se beneficiaron al acumular beneficios de hasta 1000 millones de dólares.

Continúan las investigaciones en donde intervienen la Comisión de Valores y Comercio, varias Comisiones del Congreso de Estados Unidos, el Departamento de Justicia, Comisión de Valores, el FBI, con el fin de determinar cómo después de 15 años de reportar ganancias el 2 de diciembre de 2001 se llega a declarar formal de quiebra, sin que antes se haya detectado alguna anomalía y si se detectaron, las razones por las cuales se ignoraron.

Con motivo de este escándalo han surgido una serie de iniciativas tendientes a evitar se repitan fraudes como el ocurrido con Enron entre las que se encuentran: un sistema de información actual, un sistema de información periódico, que las empresas rinda informes que permita a los inversionistas

⁵⁰ CFR. Gonzalez Conejo Martin, Mauricio Diaz . Op. Cit. p.7.

valorar la posición financiera de la empresa su evolución y cambios, un sistema de regulación de la profesión contable sujetos a la supervisión estatal, etc. El paso más importante que se ha dado para evitar se repitan escándalos como este, es la aprobación de Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (Ley de la reforma de contabilidad para Compañías Públicas y Protección al Inversionista de 2002).

La Ley Sarbanes-Oxley entre otras cosas se encarga de regular:

- Creación de un consejo de Vigilancia Contable, ante el cual las firmas de auditores tendrán que registrarse,
- Prohíbe que las empresas contraten a sus auditores externos para servicios diferentes a los de auditoría independiente;
- Obliga a las empresas a establecer Comités de Auditoría los cuales tendrán entre sus funciones aprobar los honorarios de los auditores, ser responsables por el nombramiento, compensación y supervisión del trabajo de auditor, debe conservar su independencia, razón por la cual está impedido para aceptar honorarios por consultas o compensaciones de la empresa o una persona afiliada de la empresa o una subsidiaria;
- Impide que la empresa contrate en puestos de dirección o relacionados con la administración a personas que formaron parte del equipo de auditores externos y viceversa, es decir, impide a los auditores llevar a cabo la auditoría de una empresa cuyo director general, de finanzas, de contabilidad (equivalente), formara parte del equipo que auditaba a la empresa durante un año antes de comenzar la auditoría⁵¹.

Lo ocurrido en Estado Unidos con Enron, nos da una pauta de la importancia que tienen los contadores públicos no sólo en el ámbito fiscal, sino también en las actividades económicas; que lo ocurrido es un reflejo de la responsabilidad que tienen los dictaminadores no sólo con las persona que

⁵¹ CFR. Tiburcio Celerio Alberto. "Aspectos Importantes de la Ley Sarbanes-Oxley", Contaduría Pública. Número 364, México diciembre de 2002. p16-21

los contratan, sino incluso con aquellas personas ajenas a esa relación, pero que basan decisiones importantes en los informes que rinden los contadores públicos en su calidad de dictaminadores, puesto que al confiar en la información que proporcionan sobre la situación de una empresa, depende las decisiones de muchas personas, de ahí la responsabilidad social que guarda su actividad y la necesidad de vigilar que su ejercicio se lleve conforme a la ley y a la ética.

2.3.2. Caso Parmalat en Italia.

En el viejo continente también se presentan problemas similares, con Parmalat, empresa dedicada a la producción de alimentos lácteos, fundada y presidida por Calisto Tanzi en Italia hace poco más de 40 años, con operaciones en más de 30 países en donde tiene 36 mil empleados, por lo que llegó a ser considerada el octavo grupo italiano más importante.

En este caso, el problema de la empresa comenzó con la compra con la compra de la Central Lechera Eurolat, aun precio muy elevado, lo que le ocasiono un fuerte endeudamiento, dicha adquisición según informan los involucrados les fue impuesta por Cesare Geronzi (el presidente de Capitalia, Ex Banca de Roma) con el fin de ayudar a Capitalia a recuperar una parte de sus créditos, toda vez que esta transacción se realizó, cuando ya había signos de problemas financieros, a esto se le suma que hasta el 29 de diciembre de 2003 contaba en las cuentas de tesorería con sólo 26,636 euros mientras sumaba deudas por miles de millones de euros, la consecuencia fue que más tarde esto lo llevaría a la suspensión de pagos⁵².

En noviembre del 2003, se informó que Parmalat tenía una cuenta secreta de 500 millones de dólares en las Islas Caiman, al mes siguiente incumplió con el pago de un bono por 150 millones de euros, lo que dio lugar a que se

⁵²CFR.<http://www.economista.com.mx.parmalat>

iniciaran sospechas de irregularidades, puesto que si conforme a sus registros contables tenía más de 4 millones de dólares en cuentas, como es que no cumplía con sus obligaciones.

A raíz de que el 12 de diciembre del 2003, el Bank of America BAC.N en Italia pidió detalles de las cuentas de Parmalat a la Oficina de Nueva York, descubrió que la cuenta a nombre de una unidad de Parmalat en las Islas Caimán no existía y rebeló que el documento que aprobaba la existencia del dinero en la tesorería del grupo era falso; dicha información se confirmó el 19 de diciembre por Parmalat y se declaró en bancarrota⁵³.

Esto motivo que el Estado interviniera, investigara un agujero financiero estimado en 10 mil millones de euros, la auditoría ordenada a Parmalat desde de la banca rota, arrojó que las deudas de la empresa ascendían a 18,000 millones de dólares, ocho veces más de lo declarado por Parmalat, por lo que el quebranto se calculó en 14 mil 500 millones de euros.

Resultados de estas investigaciones se cree que sus ejecutivos, auditores y banqueros, engañaron a los accionistas y aumentaron artificialmente el precio de las acciones de la empresa láctea durante años, toda vez que de los cuarenta años de vida de la empresa llevaba 30 años viviendo del crédito, que le concedían los banqueros, quienes al parecer desde hace 15 años no comprobaban si los informes contables que presentaban, avalados por la auditora estadounidense Deloitte&Touche, eran o no ciertos⁵⁴.

Llama la atención como Calisto Tanzi desvió sin que hayan sonado alarmas, ciento de millones de euros hacia otros negocios familiares, mientras se creaba un faltante por más de 10,000 millones de euros en las cuentas de la

⁵³ CFR. <http://www.economista.com.mx/historicoool.t=0.parmalat>

⁵⁴ CFR. Agullo Juan. <http://www.jornada.unam.mx/2004/ene04/040111/mas-ruído.html>

compañía. Motivo por el cual se abrieron investigaciones por fraude manipulación de mercados y falsa contabilidad.

Al igual que en el escándalo Enron aquí también intervienen firmas de contadores externos, los cuales si bien no eran responsables del control y manejo de la administración de la empresa, si tenían la responsabilidad de reportar cualquier anomalía, hecho que no realizaron, con lo que ocasionaron que inversionistas y “banqueros” tomaran decisiones erróneas, dado que estaban fundadas en informes falsos.

Escándalos como este hacen reflexionar sobre el exceso de confianza que se otorga a los contadores, por creer en su buena fe, y pone de manifiesto la necesidad de que surjan verdaderos medios de control, que permitan verificar su trabajo.

CAPÍTULO 3.

CONVENIENCIA DE OTORGARLE FE PÚBLICA AL DICTAMINADOR CONTABLE.

En los capítulos anteriores estudiamos las facultades de fiscalización que en términos del artículo 42 de Código Fiscal Federal tienen las autoridades fiscales, dentro de las cuales se encuentra la revisión del dictamen contable de los estados financieros elaborado por contador público autorizado, el cual por criterio de los tribunales federales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales; en razón de lo anterior, en este capítulo analizaremos la conveniencia que tanto para las autoridades fiscales, como para el contribuyente, tendría otorgarle fe pública a los dictaminadores contables, así como las reformas necesarias para lograr mayor eficacia en el ejercicio de la facultad de fiscalización.

3.1. Reformas tendientes fortalecer la figura del dictaminador.

En esta investigación se analizó el papel del dictaminador contable en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, se revisaron los requisitos e impedimentos que la legislación fiscal establece para que un contador público se le otorgue la autorización para dictaminar estados financieros con fines fiscales, así como los requisitos y formalidades que debe cubrir el dictamen a efecto de que surta efectos fiscales; también se hizo mención de los escándalos Enron y Parmalat en donde los contadores externos tuvieron un papel relevante, con el fin de tener una referencia de la importancia que tiene la función del dictaminador no sólo en el ámbito fiscal, sino también económico y social, así como de las repercusiones que el trabajo de las firmas de contadores tuvieron en las personas que solicitaron su servicios, ante los empleados de las entidades

dictaminadas, incluso ante los banqueros e inversionistas, quienes basados en la opinión de un experto sobre la situación de una empresa fundaron sus decisiones.

Lo anterior ha motivado que en esta investigación, en especial en este capítulo se realice un análisis de las reformas que se requieren para fortalecer la figura del dictaminador contable a fin de asegurar que en la elaboración de un dictamen fiscal se apegue a las normas de auditoría, a los requisitos y formalidades establecidos por la legislación de carácter fiscal, proporcione la certeza tanto a las autoridades fiscales, al contribuyente y a terceros, que en la elaboración de su trabajo actúe de forma profesional, apegado a la ley; y así evitar casos como el de Enron y Parmalat, pero sobre todo que en materia fiscal se cumpla el objetivo de lograr una mayor recaudación.

Dichas reformas que además de contribuir para dar mayor credibilidad a la función del dictaminador, también son necesarias para que se cuenten con parámetros reales a partir de los cuales poder medir la certeza y eficacia de su labor. Un aspecto importante a analizar en este apartado es la conveniencia que tendría para la autoridad fiscal y los contribuyentes otorgarle fe pública al dictaminador, así como los efectos que esto produciría.

Claro está que toda reforma que se plantee en relación a los dictaminadores contables debe partir de la prohibición que tienen los contribuyentes o personas que actúan bajo su dirección, de proceder de tal forma que fraudulentamente manipulen o proporcionen información falsa a sus dictaminadores, es decir, que la labor del dictaminador parte de la información que el contribuyente le proporcione y es éste quien asume la responsabilidad por el contenido de los estados financieros.

3.1.1. Propuesta de requisitos para ser dictaminador.

Los legisladores han tenido un acierto al adoptar ciertas de las normas ya establecidas por los Colegios de Contadores en lo que se refiere a los requisitos y prohibiciones para fungir como dictaminadores, sin embargo hoy en día muchas de ellas requieren ser actualizadas a fin de hacer frente a una sociedad y en especial a una área del conocimiento como el derecho fiscal que está en constante cambio.

En este sentido, el primer aspecto a legislar en relación al dictaminador, es regular a la figura de un “Colegio de Dictaminadores Contables investidos de Fe Pública”, toda vez que en la actualidad el reglamento del Código Fiscal en su artículo 45 sólo establece como requisito para obtener la autorización de dictaminar estados financieros con efectos fiscales el pertenecer a un colegio de contadores públicos, sin embargo la regulación de estos es cuestión de cada colegio son ellos quienes establecen las normas para su ingreso, su estructura, funcionamiento, sanciones, etc; esto sin mencionar que se trata de colegios donde se agrupan todas las áreas de trabajo del contador público; por estas razones, considero necesaria la creación de un colegio de dictaminadores contables que tenga como única tarea vigilar la labor del contador público en su faceta de dictaminador de estados financieros, a fin de perfeccionar su actividad y poder acreditar su calidad profesional.

En este orden de ideas considero que el esfuerzo por mantener actualizadas las leyes fiscales no debe quedar en establecer como requisito el pertenecer a un Colegio de Dictaminadores Contables con Fe Pública, sino que será tarea de los legisladores regular a esta nueva figura, para lo cual se pueden retomar muchos de los aspectos ya establecidos y probados por los actuales colegios de contadores públicos e incluso, se puede tomar como base la Ley del Notariado para el Distrito Federal en su Título cuarto, Capítulo II, entre los

puntos más importantes a reglamentar en relación a la figura de un Colegio de Dictaminadores Contables están:

- La forma en que se integrará el Colegio de Dictaminadores Contables: toda vez que éste será un nuevo colegio, cuya estructura puede inspirarse en los ya establecidos, sin embargo será necesario que dentro de esta nueva organización, se incluya un órgano de vigilancia y uno de enlace con el Servicio de Administración Tributaria.

Dicho órgano de vigilancia será el encargado de inspeccionar que sus integrantes cumplan con los requisitos para otorgarles el registro, que mantengan su capacidad para permanecer en dicho cargo; por lo que respecta a la elaboración de los dictámenes se cerciorará que los contadores cumplan con las normas de auditoría y con lo establecido por la ley, tendrá la facultad para sancionar a los miembros que no cumplan con dichas normas. El ejercicio de las facultades de fiscalización y coacción será independiente a las facultades de las que haga uso la autoridad hacendaría al vigilar a los dictaminadores en el desempeño de sus funciones.

Por lo que respecta al órgano de enlace entre el colegio y la autoridad fiscal, éste tendrá como función principal servir de contacto entre sus miembros con la autoridad fiscal, a fin de: mantener actualizados los requisitos, formalidades a cumplir en la presentación de los dictámenes, de tener un registro sobre los contadores autorizados a dictaminar, servir de intermediario en caso de conflictos, y auxiliar en caso de querer hacer efectivas sanciones a que se haya hecho acreedor el dictaminador.

- No sólo hay que regular la estructura del colegio, también es necesario determinar sus objetivos entre los que se encuentra: agrupar de forma exclusiva a los contadores públicos que reúnan los requisitos y se dediquen de manera exclusiva a dictaminar estados financieros con fines fiscales;

dentro de estos objetivos también se encuentra que dicho organismo deben tener alcances a nivel nacional para así lograr la uniformidad de los Colegios de Dictaminadores en las diferentes entidades federativa a fin de definir la forma de trabajar en la elaboración del dictamen, los elementos que se tomarán en cuenta en el examen de los estados financieros, descripción de los procedimientos de control de calidad, etc.

La obligación de pertenecer a un colegio de dictaminadores no sólo permitirá que el control que llegue a ejercer la autoridad sobre estos se facilite, sino que también al contribuyente que solicite los servicios del contador público en su calidad de dictaminador, le brindará mayor seguridad el saber que el trabajo que se realiza está respaldado por un grupo de profesionistas debidamente capacitados.

- Se mencionó que dentro de la estructura del colegio es necesario se instituya un organismo de enlace entre los dictaminadores y la autoridad fiscal, pero también es necesario determinar la o las dependencias gubernamentales a que dicho Colegio rendirá informes así como razón de sus actividades; es así que una las funciones principales de los dictaminadores será auxiliar a la autoridad hacendaría en el ejercicio de sus facultades de fiscalización; es necesario que esté bajo la supervisión del Estado. La dependencia gubernamental encargada de dicho control, debe ser el Servicio de Administración Tributaria a través de su Administración General de Auditoría Fiscal Federal, ya que en términos del artículo 23 fracción I, III, XI y XIV del reglamento interior de SAT, corresponde a éste: establecer la política y los programas, en la revisión de los dictámenes de contador público registrado; dirigir, supervisar, evaluar la operación y ejecución de los programas en materia de fiscalización; requerir a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban sus papeles de trabajo; así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes

y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión, a fin de verificar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de las obligaciones fiscales. Así como autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o cualquier otro tipo de dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales; autorizar el registro de dichos contadores y el de las sociedades o asociaciones civiles que los agrupen, así como suspender o cancelar el registro correspondiente y exhortar o amonestar a dichos contadores públicos por no cumplir con las disposiciones fiscales.

- Se mencionó que las leyes fiscales han adoptado los requisitos ya establecidos por los colegios para su ingreso, dentro de dichos requisitos considero necesario replantear el referente a la nacionalidad: puesto que si se otorga Fe Pública al dictaminador y si entendemos que ésta es un atributo del Estado, es indispensable que se ejercite éste sólo a través de las persona que tengan la nacionalidad mexicana en virtud del nacimiento.

- Entre los requisitos que se imponen a los aspirantes para ingresar a los colegios de contadores públicos y que requiere ser replanteada, está la solicitud de admisión apoyada por dos socios, exigencia que considero innecesaria, puesto que la calidad y calificación que se deben tomar en cuenta para otorgar o no el registro, deben ser sus conocimientos técnicos de la materia, su experiencia, así como el prestigio adquirido por su trabajo y no basar o condicionar su ingreso en atención a las recomendaciones que avalen su solicitud, mas aun cuando éstas, en muchos de los casos se funda en lasos afectivos y no en su calidad como profesional.

- Se deben sumar a estos requisitos que el Contador Público aspirante a dictaminador contable esté en pleno ejercicio de sus derechos civiles y políticos, de sus facultades físicas y mentales, no estar sujeto a proceso ni

condenado por delito intencional; a fin de que al iniciar el ejercicio de sus funciones no haya circunstancia que se lo impida o motivos para suspender dichas funciones.

- Gozar de buena reputación: se puede considerar subjetivo este requisito pero lo que se pretende es que quienes ingresen a dicho colegio, sean personas respetadas dentro de su ámbito laboral no sólo por sus compañeros de profesión sino también por las autoridades, lo cual será consecuencia de la forma de dirigirse en su trabajo, si es eficiente e imparcial o todo lo contrario.

- De la Ley del Notariado para el Distrito Federal y del Reglamento de la Ley Federal de Correduría Pública, considero necesario adoptar la figura de la Fianza o Garantía, la cual en términos del artículo 68 y 25 respectivamente, garantiza ante la autoridad la responsabilidad civil o administrativa en que haya incurrido el notario o corredor; dicha figura en materia fiscal sería de gran utilidad, puesto que funcionaría como una especie de seguro que garantizaría a la autoridad resarcir o minimizar los efectos negativos que hacia el fisco y/o los contribuyentes hubiese provocado el dictaminador que no realizó correctamente su trabajo.

Con estos requisitos que se sumarán a los ya considerados por los actuales colegios de contadores, serán aun más selectivos los procedimientos para autorizarlos a dictaminar estados financieros y lograr su aprobación para otorgarles fe pública; sin embargo ello contribuirá a que su calidad como profesionista este sujeta a controles que le obligaran a estar en constante actualización, a dirigirse con imparcialidad y profesionalismo en el desempeño de su labor, lo que de forma inmediata repercutirá en la confianza que la autoridad fiscal, los contribuyentes e incluso terceros tendrán sobre el dictamen que elabore.

3.1.2. Propuesta de prohibiciones para ser dictaminador

Si bien en el Reglamento del Código Fiscal Federal en su artículo 53 se plasman las prohibiciones para que un contador público pueda dictaminar estados financieros, también es cierto que a consecuencia de los escándalos Enron y Parmalat, es necesario que en la ley en atención a estas nuevas necesidades de la sociedad adopte otro tipo de candados que limite la actividad de los contadores externos a fin de evitar se repitan este tipo de casos.

Entre las circunstancias que habría de considerar como impedimentos para ejercer como dictaminadores externos no todas son nuevas, dado que algunas ya están consideradas en los códigos de ética y reglamentos de los colegios de contadores, sin embargo por no reunir los requisitos de una ley como ser obligatoria y coercitiva no se cumplen, por ello es necesario que los legisladores las adopten y les den tal carácter. Algunas de las conductas a tomar en cuenta como prohibitivas para ejercer como dictaminador externo de estados financieros se encuentran:

* No podrán ser dictaminadores aquellos contadores públicos que trabajen como asesores contables, ya que para preservar el principio de independencia no se pueden prestar simultáneamente servicios de auditoría externa y por otro asesorar en el control y organización de su contabilidad; por esta razón debe ser tarea exclusiva de los dictaminadores contables realizar dictamen contable de estados financieros y no prestar servicios relacionados.

* Se debe prohibir que los dictaminadores contables lleven a cabo el examen de estados financieros de un contribuyente cuyo Director General, Director de Finanzas, Director de Contabilidad o su equivalente, formara parte del equipo que lo dictaminaba un año antes de que comenzara el ejercicio

actual. En consecuencia si el contribuyente desea contratar a una persona que forma o formó parte del grupo de dictaminadores contables externos, como su Director General, Director de Finanzas, Director Contable o su equivalente deberán esperar un año.

* Debe conservar su independencia, razón por la cual está impedido para aceptar honorarios por consultas o compensaciones extras por parte del contribuyente a quien dictamina o de una persona afiliada a ésta, por ello es conveniente que sus honorarios estén basados en un arancel fijado por el colegio en atención al tiempo a invertir en el trabajo a realizar, al grado de especialización requerida, a la situación en que se encuentre el contribuyente, etc.

* En este orden de ideas estará impedido para fungir como dictaminador si recibe participación directa sobre los resultados del dictamen que se le encomendó o si sus honorarios dependieran de su éxito.

* Se verá imposibilitado para dictaminar cuando perciba de un solo contribuyente más del 40% de sus ingresos o un porcentaje menor, pero que le impida mantener su independencia.

* Como ya mencionamos la intención es establecer un colegio de dictaminadores por entidad federativa, por tal motivo su labor estará restringida a ciertos límites territoriales.

* Ser miembro o tener cargo activo de algún culto o religión, esto en razón de que no se cumpliría con el principio de imparcialidad e independencia, pues su criterio puede estar supeditado a sus creencias o intereses de culto.

* Toda vez que una de las características de los dictaminadores contables es mantenerse imparcial, también se debe considerar como un impedimento

para dictaminar estados financieros, los casos en que el dictaminador pretenda competir para un cargo público, circunstancia que se prolongará en caso de que ocupe dicho cargo, además de no estar sujeto a proceso ni condena por delito intencional.

* También estará impedido para dictaminar los estados financieros de un contribuyente por dos ejercicios fiscales consecutivos, con el propósito de evitar se sienta comprometido con el contribuyente que lo obligue a actuar de forma parcial.

Las prohibiciones que en la actualidad contempla el Reglamento del Código Fiscal Federal, aunado a nuestras propuestas, tienen como objetivo cumplir con tres de los postulados que establece el Código de Ética Profesional de los Contadores Públicos a saber:

“Postulado II. Independencia de Criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial.

Postulado VI. Secreto profesional. El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Con la autorización de los interesados, el contador público proporcionará a las autoridades la información y documentación que éstas le soliciten.

Postulado VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.”⁵⁵

⁵⁵ Comisión de ética profesional, “Código de Ética Profesional”, 6ª edición, México 2005; Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos. p. 7-8.

Lo anterior derivado de que en su actividad profesional los contadores públicos, en especial los dictaminadores externos deben seguir y cumplir con lo establecido por el Código de Ética, de forma especial con estos tres postulados, que simbolizan la conducta que el dictaminador debe seguir al examinar los estados financieros; consistente en mantener su independencia para que su actuar no este supeditado a ninguna clase de interés que lo obligue a ocultar o modificar información en beneficios propios, de su cliente o de un tercero, debe permanecer imparcial y leal a su trabajo.

3.1.3. Nuevas obligaciones del dictaminador

El dictaminador contable, al igual que cualquier otro profesionista no debería tener más obligaciones que las de ser imparcial, diligente, permanecer actualizado e independiente en el desempeño de su labor, para que su trabajo cumpla con el objetivo de servir a quien lo contrato y no afectar intereses de terceros; desafortunadamente en la práctica dichos principios se quebrantan fácilmente; por esta razón es necesario que en las leyes a fin de cumplir con el espíritu de servir a la sociedad se plasmen nuevas obligaciones, específicamente para los dictaminadores contables, que contribuyan a que se dirijan con mayor eficacia en su trabajo para que le brinden a la autoridad certeza en los informes que rinden, lo cual se puede lograr a través de:

- Establecer que así como el dictaminador presenta un informe sobre la situación financiera de la empresa también deben rendir un informe sobre el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones y declaraciones fiscales; bajo los estándares que emitirá el colegio en conjunto con la autoridad fiscal.

Al respecto, si bien en el reglamento del Código Fiscal Federal (artículo 50) contempla que se debe rendir un informe sobre la situación fiscal, en relación

a las contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar, lo que pretendemos con esta nueva obligación es que una vez presentado este análisis, los dictaminadores en cumplimiento a los parámetros establecidos por las autoridades fiscales, determinen las contribuciones por pagar, es decir que no sea necesario que derivado del informe fiscal que presentan los contadores públicos autorizados las autoridades tengan que ordenar una visita domiciliaria o la revisión de gabinete para poder determinar las contribuciones por pagar, lo que ocasiona un doble trabajo pues por un lado el dictaminador contable examinó los estados financieros y ahora la autoridad fiscal hará lo mismo para poder determinar las contribuciones omitidas o no calculadas correctamente.

- El dictaminador contable deberá reportar las circunstancias, datos y toda clase de información de la que tuvo conocimiento durante el examen a los estados financieros del contribuyente; sin que esto sea motivo para entrar en conflicto con el “secreto profesional”, puesto que la información a revelar no es con el fin de obtener un beneficio propio o generárselo a terceros, sino para que ambos, tanto dictaminador como contribuyente, cumplan con sus obligaciones fiscales.

Con respecto a esta obligación, si bien es cierto que es una obligación del dictaminador informar cualquier anomalía que encuentre durante el examen a los estados financieros, es necesario que tanto la autoridad como el colegio de dictaminadores establezcan un catalogo completo sobre la clase de anomalías, sus sanciones, el tiempo en que se deben informar estas a la autoridad fiscal; dado que hoy en día es hasta que el contador rinde su dictamen que informa por ejemplo que las anomalías eran tantas (sin especificar a que se refiere) que no le permitieron dictaminar los estados financieros; cuando en la practica si dichas anomalías pudieron haberse detectado e informado a la autoridad fiscal a más tardar en dos meses

después de iniciado el examen de los estados financieros, para que esta pudiera ejercer alguna otra de sus facultades de fiscalización.

Por esta razón es necesario que en base al catalogo de anomalías que elabore la autoridad fiscal y el colegio de dictaminadores, en el dictamen también se precise en que consisten cada una de ellas, si existe forma de corregirlas, a fin de impedir que continúen o se genere incluso la comisión de un delito.

- Debe establecerse como obligación del dictaminador contable y no del contribuyente presentar el dictamen en tiempo y forma. Puesto que si bien es obligación de los contribuyentes en términos del artículo 32-A del Código Fiscal dictaminar sus estados financieros, se debe considerar que se cumple con esta obligación una vez que se designa al contador público encargado de dictaminar los estados financieros; y ser éste el obligado a presentar el dictamen dentro de los tiempos establecidos por la ley, toda vez que él quien cuenta con la información necesaria para elaborarlo y presentarlo, no así el contribuyente.

- Se obliga a conservar sus papeles de trabajo y copias de los estados financieros que examinó por un plazo de 5 años, con el fin de que en el momento que la autoridad se los requiera para revisar, esté en posibilidad de proporcionar la información necesaria.

A fin de que la autoridad cuente con los elementos necesarios que le permitan comprobar lo manifestado por el dictaminador contable, es indispensable que éste se obligue a guardar por un periodo de 5 años los papeles de trabajo así como copia de todos los documentos en los que basó el examen de los estados financieros, con el fin de que la autoridad, dentro de este periodo de tiempo, pueda ejercer sus facultades de fiscalización a través de los dictaminadores. Por este motivo considero necesario se regrese al sistema de revisión secuencial a fin de que en caso de duda respecto a lo

asentado en el dictamen primero se acuda con el dictaminador, dado que al haber examinado los estados financieros y guardar copia de ellos, él es quien puede informar la autoridad sobre cualquier cuestión, relacionada con estos.

- Será obligación de los dictaminadores conservar copia de los estados financieros que examinó y también deberán sellar todas los libros, facturas, u otros documentos o informes que examinaron, para evitar engaños por parte del contribuyente, no obviando que a la autoridad le proporcionará esta medida la seguridad de que en caso de que el contribuyente ocultase información o llevará una doble contabilidad, el dictaminador externo no será responsable ya que él se limitó a revisar la contabilidad que el contribuyente le proporcionó, por lo que en ese supuesto se deberá proceder contra el contribuyente sin que éste pretenda evadir responsabilidades.

- Dentro de los nuevos requisitos que se mencionaron para ser dictaminador contable está el garantizar mediante una fianza el debido ejercicio de su función, la cual se obliga a mantener actualizada; la finalidad es mantener al día su valor con el propósito de que en caso de ser utilizada cumpla con su objetivo de garantizar a la autoridad fiscal resarcir o minimizar los efectos negativos que hubiese provocado el dictaminador si no realizó correctamente sus funciones.

En el punto referente a la responsabilidad del contador público autorizado para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, nos podemos percatar que las sanciones que reciben en caso de incumplimientos son de carácter administrativo o bien incluso se les puede cancelar su cédula profesional y en consecuencia el ejercicio de su profesión, pero después de un largo proceso en los tribunales; mientras tanto es el contribuyente el que enfrenta a las autoridades hacendarías no sólo con el hecho de tolerar una visita domiciliaria o alguna otra forma de ejercicio de sus facultades de

comprobación, sino también con multas, sin mencionar el desembolso que realizó para pagar los honorarios del dictaminador; estas circunstancias motivan la existencia de una fianza que garantice a la autoridad que en caso de pérdidas con dicha fianza podrá cubrir el equivalente a las multas que hoy en día deben pagar los contribuyentes, y que en adelante serán a cargo de los dictaminadores; a la par el dictaminador también se verá beneficiado puesto que en caso de error no tendrá que desembolsar en una sola exhibición dicha cantidad de dinero ya que la fianza cubrirá el monto de su sanción.

- Toda vez que la visión de un contador público con relación a la interpretación de la legislación fiscal, en muchos de los casos, no coincide con la de un profesional del derecho, proponemos que sea obligatorio para el colegio de contadores y para el dictaminador, tener la asesoría de un Licenciado en Derecho. Puesto que si bien el examen de estados financieros es tarea exclusiva de los contadores públicos, que son los expertos en esta materia, lo cierto es que al realizar un análisis sobre la situación fiscal del contribuyente dictaminado se requiere de conocimientos jurídicos, por lo cual proponemos que se establezca como obligación que el contador público se mantenga asesorado de un profesional del derecho.

- Dentro de las reformas necesarias para regular la actividad de los dictaminadores contables, se debe contemplar el hecho de que la autoridad fiscal además de ejercer sus facultades de fiscalización al revisar el dictamen elaborado por el contador público, podrá ejercer dichas facultades mediante inspecciones en el lugar de trabajo del dictaminador. En este orden de ideas, los dictaminadores al igual que los contribuyentes están obligados a permitir que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación a través de visitas de inspección (que deberán reunir los requisitos establecidos para la visita domiciliaria en el Código Fiscal Federal y su Reglamento) actuación que estará encausada no sobre la contabilidad del dictaminador en su

carácter de contribuyente, sino que dicha autoridad vigilará el correcto ejercicio de la función del dictaminador en su carácter de auxiliar de la autoridad hacendaría, valorar si durante el examen a los estados financieros sigue lo establecido por el Código Fiscal, su Reglamento, las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda (Resolución Miscelánea Fiscal) y las normas de auditoría; dicho medio de control proponemos se lleve a cabo de forma independiente al que se obliga a ejercer el colegio de dictaminadores.

- Se debe contemplar, a fin de evitar complicidades entre el contribuyente y el contador público autorizado, un mecanismo mediante el cual la autoridad hacendaría será quien designe al dictaminador encargado de examinar los estados financieros, dicha designación será basada en la lista que la autoridad tenga sobre las personas autorizadas a dictaminar y que el colegio se obliga a mantener actualizada, además deberá ser en forma progresiva conforme los contribuyentes presenten ante la autoridad su aviso de que van a dictaminarse. En consecuencia será obligación del dictaminador avisar a la autoridad en el plazo de tres días a partir de que se le notificó su designación, si acepta y protesta desempeñar el cargo.

Con estas nuevas obligaciones se pretende que el dictamen contable cumpla con su finalidad de ser un verdadero apoyo que permita a las autoridades fiscales ejercer sus facultades de fiscalización, es decir, dichas obligaciones son tendientes a proporcionar a la autoridad fiscal la seguridad de que el dictamen contable será elaborado por profesionales debidamente calificados y asesorados, que podrá consultar la misma información utilizada por el dictaminador, sin mencionar que el dictaminador también deberá contar con una fianza que garantizará resarcir o minimizar los efectos del daño económico que puede haber ocasionado la mala actuación del dictaminador.

3.2 Conveniencia de invertir a la figura del contador público en su calidad de dictaminador contable de fe pública.

El constante crecimiento de la población y en consecuencia el gran número de contribuyentes a fiscalizar marcaron la creación en 1959 de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal que tendría a su cargo la revisión, investigación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir sería la encargada de ejercer las facultades de fiscalización. Dicha dirección al valorar el gran número de contribuyentes a fiscalizar, los recursos tanto materiales como personales que eran necesario invertir; consideró conveniente la asistencia técnica de los contadores públicos (previa autorización), quienes se ocuparían de examinar los estados financieros de los contribuyentes para asentar el resultado y su opinión en un dictamen; que sería revisado por ésta a fin de ejercer sus facultades de fiscalización.

Esta situación causó que la actuación de los contadores públicos como auxiliares en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal ocupara un lugar relevante en el Derecho Fiscal, sin embargo con motivo de múltiples factores tales como el aumento del padrón de contribuyentes a fiscalizar, las constantes reformas en la legislación fiscal o factores externos como los escándalos Enron y Parmalat, han puesto de manifiesto la necesidad de revisar la actuación de los dictaminadores contables, para así plantear las reformas que se requieren a fin de tener mayor seguridad y confiabilidad en los procesos que se siguen al elaborar el examen de los estados financieros, en consecuencia en el dictamen.

Si bien se han planteado una serie de reformas necesarias para asegurar que los encargados de examinar los estados financieros sólo sean los más capacitados, así como incorpora una serie de reglas indispensables para mantener su independencia a fin de que se refleje de manera inmediata en

los efectos y alcances del dictamen; en la actualidad el contador público sólo cuenta con la presunción de que su actuación es acorde a la técnica contable y a la ética profesional.

Ahora analizaremos la conveniencia de otorgarle fe pública al dictaminador contable para que cumpla con su función de ser un verdadero auxiliar en el ejercicio de las facultades de fiscalización, proporcione mayor seguridad a los contribuyentes y permita a la autoridad fiscal enfocar sus recursos a otros sectores.

Para ello es necesario primero saber qué se entiende por fe pública, gramaticalmente el diccionario de la real academia de la lengua afirma que por *fe* se entiende “(«del latín *fides*» conjunto de creencias de alguien o de una multitud de personas || Seguridad o aseveración que algo es cierto”, por *público* (*a*) “«del latín *públicus*» adj. Notorio, patente, manifiesto, visto o sabido por todos. || se dice de la potestad, jurisdicción y autoridad para hacer algo como contrapuesto a privado.”, también define a la *fe pública* como “autoridad legítima atribuida a notario, escribanos, agentes de cambio y bolsa, cónsules y secretarios de juzgados, tribunales y otros institutos oficiales para que los documentos que autorizan en debida forma sean considerados como auténtico y lo contenido en ellos sea tenido por verdadero mientras no se haga prueba en contrario.”⁵⁶

En este orden de ideas y toda vez que la fe pública tiene radical importancia en la actuación de los notarios públicos, y a últimas fechas en las cuestiones de carácter mercantil se presentan conceptos dados por unos de sus principales expositores entre los que se encuentran:

⁵⁶ Diccionario de la lengua española. Tomo I/ Real Academia Española. 22ª edición, México 2002, Editorial SEP, Espasa Calpe; p.1044,1856

Froylan Buñuelos Sánchez quien asevera que *Fe Pública* es "la garantía que da el Estado de que determinados hechos que interesan al derecho son ciertos."⁵⁷

Fernando Pérez Fernández del Castillo afirma que la *fe pública* "es un atributo del Estado que tiene en virtud de *ius Imperium* y es ejercida a través de los órganos estatales y del notario."⁵⁸

Por su parte Alicia Elena Pérez Duarte y Noroña asegura que la fe pública tiene múltiples acepciones pero que todas se refieren a "un acto subjetivo de creencia o confianza por un lado, o la seguridad que emana de un documento, por otro".⁵⁹

José María Fugarido Estivill concibe a la fe pública como "una función del Estado que robustece con una presunción de veracidad y eficacia los hechos, actos o negocios jurídicos sometidos a su amparo, dotándoles de una eficacia especial"⁶⁰

Dichos autores coinciden que la principal característica de la fe pública radica en la presunción de veracidad, por lo que podemos afirmar que es una facultad del Estado afectar con esta particularidad a ciertos actos o hechos, sin embargo con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica y alcanzar a un mayor número de personas, inviste a través de la ley a ciertas individuos con la facultad de dar testimonio público para que durante su intervención se proporcione la certeza a estos, los cuales por virtud de dicho atributo serán aceptados como verdaderos.

⁵⁷ Buñuelos Sánchez Froylan, Fundamentos de Derecho Notarial. Teoría. Jurisprudencia y otras Disposiciones Legales; 2ª. Edición, México; Editorial Sista 1990. p.111.

⁵⁸ Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, Derecho Notarial; 6ª edición. México 1995; Editorial Porrúa. Pág.158

⁵⁹ Pérez Duarte y Noroña Alicia Elena "Fe Pública". Diccionario Instituto de Investigaciones Jurídicas. 10ª edición, México 1997; Edt. UNAM-Porrúa. Pág.1430

⁶⁰ Fugarido Estivill Jose María. Fe Pública Mercantil: fuentes, organización y régimen jurídico; España 2000; Editorial Fe Pública Mercantil – Civitas. p. 23.

El Estado mediante el uso de su *ius Imperium*, inviste a los contadores públicos que hayan reunido los requisitos, de fe pública, dicha circunstancia tendrá como consecuencia inmediata que se rendirá un dictamen contable de los estados financieros del contribuyente, el cual por ser expedido por persona dotada de fe pública, será considerado un documento público cuyo contenido se presumirá cierto salvo prueba en contrario. Ahora analizaremos las ventajas o desventajas que tendría otorgarle fe pública al dictaminador contable.

3.2.1 Posibles ventajas para la autoridad fiscal de invertir al dictaminador contable de fe pública.

En la actualidad los contadores públicos autorizados a dictaminar estados financieros para efectos fiscales, auxilia a la autoridad fiscal en su función de fiscalización, sin embargo ésta aun conserva su facultad de volver a revisar al contribuyente, a pesar de esta característica no se demérita la utilidad que representan los dictaminadores como un instrumento que permite fiscalizar indirectamente a un buen número de contribuyentes.

Entre las ventajas que le representa a la autoridad fiscal que un dictaminador independiente a ésta realice el examen de los estados financieros están:

- El bajo costo operativo: puesto que no es utilizado el personal de la autoridad fiscal para la revisión, ni sus instalaciones, ni recursos materiales, por otra parte los recursos que se requieran para la revisión son responsabilidad del dictaminador contable.
- No representa gasto extra para la autoridad fiscal: puesto que son los contribuyentes a dictaminar, quienes cubren los honorarios de los dictaminadores contables; en razón de que no son autoridades y que el

ejercicio de su función no estará sometida al erario, sueldo o iguala del Gobierno.

- Se fiscaliza indirectamente a gran cantidad de contribuyentes: dado que sería numeroso el personal capacitado para dictaminar, se abarcaría a gran cantidad de personas a fiscalizar y daría la oportunidad a la autoridad fiscal de enfocarse a los contribuyentes que no han sido fiscalizados.
- El Estado no verá disminuido su patrimonio: puesto que con la Fianza que el contador público se obliga a contratar, se garantiza a la autoridad de cualquier irresponsabilidad en que pueda incurrir el dictaminador contable.
- Le será más fácil a la autoridad mantener controles de calidad sobre los dictaminadores contables a través de su colegio o con las visitas de inspección que realice a las instalaciones de los contadores, que fiscalizar a la gran cantidad de contribuyentes que estos dictaminan.
- Si bien será el Colegio quien conserve el control sobre sus socios, será la autoridad fiscal quien en atención a la eficacia y demanda del servicio que proporcionen los dictaminadores, expedirá las patentes para fungir como tal.
- Es conveniente que la Autoridad Fiscal trabaje en conjunto con el colegio de dictaminadores contables a fin de contar con una base de datos, en la que se concentre toda la información de los contadores públicos autorizados a dictaminar, que permita designarlos al contribuyente obligado a dictaminarse o que opte por esta medio de fiscalización; de esta forma dichas instituciones tendrían un control sobre los dictámenes a elaborar, una distribución de trabajo equitativa, dado que se evitaría que para un dictaminador exista más carga de trabajo que para otro, al tomar en cuenta el tamaño y estructura de quines se van a dictaminar;

- Con este sistema de designación no habrá lugar a dudas en cuanto a la relación que exista entre el dictaminador y los contribuyentes, se tendrá la certeza de que no existe ningún tipo de compromiso o relación con el contribuyente que llegue a influir en el resultado de su actuación.
- Dicho sistema de designación también obligará al dictaminador a realizar mejor su trabajo, pues al no ser el dictaminador externo del ejercicio anterior ni del siguiente, no tendrá motivo para verse comprometido a ocultar o modificar información, por lo que gozará de la independencia necesaria para cumplir con su deber y seguir los requisitos y principios de contabilidad.
- La creación de un sistema de información financiera, que permita a la autoridad fiscal tener un control continuo sobre la situación financiera de sus contribuyentes y del grado de cumplimiento en sus obligaciones fiscales, también le facilitaría detectar contradicciones entre un dictamen y otro, en consecuencia le sería posible detectar anomalías en la actuación de los dictaminadores y del contribuyente, también le resultara más práctico ejercer alguna otra de sus facultades de fiscalización al contar con datos precisos.
- La ventaja principal radica en que al otorgarse fe pública a los dictaminadores contables, se convertirían en verdaderos auxiliares de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, con lo cual sería innecesario que ejercieran dichas facultades en contribuyentes que ya fueron revisados y se evitaría así realizar un doble trabajo, puesto que la autoridad estaría segura que el examen a los estados financieros del contribuyente fue realizado conforme a las normas que ella estableció en conjunto con el colegio de dictaminadores. Sin mencionar que dotado de fe pública el dictaminador contable estaría calificado para determinar las contribuciones omitidas; lo que permitiría a la autoridad fiscal enfocar dichas facultades en los contribuyentes que aun no han sido revisados y provocaría

que entre las dos instituciones se fiscalizara aun mayor número de contribuyentes.

- Dotado de fe pública el dictaminador contable, no sólo revisaría la situación fiscal del contribuyente también estaría calificado para determinar las contribuciones omitidas basado en el examen a los estados financieros. Toda vez que esta es una facultad exclusiva de la autoridad hacendaría convendría, trasladar del ámbito mercantil el reconocimiento que en esta materia se hace a los laudos emitidos por los árbitros para que adquieran el carácter de obligatorio; de esta forma la autoridad fiscal reconocería la determinación realizada por los dictaminadores para adoptarlos como propias y en consecuencia exigir su pago; dentro de dicho lapso el cumplimiento que realice el contribuyente conservara su carácter de espontáneo.

Sin embargo a pesar de los beneficios que representa para la autoridad fiscal auxiliarse de los contadores públicos en el ejercicio de sus facultades de revisión, hay quienes consideran que un dictamen elaborado por contador público no sustituye la función fiscalizadora que le compete a la autoridad administrativa, pues es ella y no alguien diferente, quien por mandato constitucional puede y debe ejercerla, postura que se ve apoyada por la siguiente tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Torno: XII, Octubre de 2000. Tesis: 2a. CXXIX/2000. Página: 351

DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. SU NATURALEZA JURÍDICA. El artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que el dictamen indicado debe contener la opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales y el diverso numeral 86 del propio código, establece que los dictámenes efectuados por el contador público autorizado son interpretaciones u opiniones que no obligan a las autoridades fiscales. En tal virtud, de la interpretación armónica de dichos preceptos se colige que **el dictamen**

sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, **no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación.** No es óbice a lo anterior, que al tenor del artículo 83-A del citado código tributario, vigente en mil novecientos noventa y ocho, el aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado en los términos de ley y en el momento oportuno, produzca el efecto de dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, en virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 87 del ordenamiento invocado, **el dictamen de mérito está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, actividad que sí constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del código referido, vigente en mil novecientos noventa y ocho, tiene como elemento toral que el órgano del Estado en ejercicio de su imperio, mutuo propio, somete unilateralmente al gobernado, obligándolo a permitir el ejercicio de su función de inspección, verificación o comprobación de las obligaciones fiscales, cualidad que de ninguna manera tiene el dictamen de estados financieros del contribuyente, dada su naturaleza de un diagnóstico u opinión de tales estados, carente de fuerza obligatoria.**

Amparo en revisión 3333/98. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bitel y otras. 23 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Si bien podemos estar de acuerdo en que las facultades de fiscalización deben ser ejercidas de manera exclusivas por la autoridad fiscal, también resulta cierto que los recursos tanto materiales como personales con que

cuenta dicha autoridad resultan insuficientes, sin mencionar el costo económico que representaría para ésta fiscalizar al gran número de contribuyente que en la actualidad dictaminan sus estados financieros. Son estas razones las que nos hacen buscar nuevas salidas a estos problemas, una de ellas puede ser otorgarle fe pública al dictaminador contable, a fin de que los auxiliares de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de revisión sean personas calificadas y debidamente autorizadas, las cuales por su investidura se verán aun más comprometidas a conducirse conforme a las reglas de contabilidad y ética, lo que de inmediato producirá sus efectos en el dictamen, al presumirse como cierto lo asentado en ellos, como producto del examen realizado a los estados financieros del contribuyente.

El afirmar que las facultades de fiscalización son tarea exclusiva de la autoridad fiscal y que se debe otorgar fe pública a los contadores públicos para que el dictamen tenga mayor impacto, esto no significa que serán autoridades, pero sí que se les ha delegado un atributo del Estado por virtud del cual se convertirán en verdaderos auxiliares de la autoridad fiscal; que tendrán la obligación de seguir las reglas establecidas por las autoridades y el colegio, a fin de que el dictamen reúna los requisitos necesarios para considerarse documentos públicos cuya elaboración será objeto de control a través de vistas de inspección.

3.2.2 Posibles beneficios para el contribuyente en caso de que se dé fe pública al dictaminador.

Si bien el otorgarle fe pública al dictaminador contable representa ventajas para la autoridad fiscal, también debe representar beneficios para los contribuyentes pues son estos quienes además de cumplir con su obligación de pagar las contribuciones tienen que cubrir los honorarios del contador público que dictamina sus estados financieros.

Hoy en día dictaminan los estados financieros representa grandes ventajas, para los contribuyentes, que van desde la presunción de su buen fe al solicitar de mutuo propio dictaminarse, o bien el hecho de que en caso de encontrar anomalías, éste puede cumplir de forma espontánea con lo que se evitará el pago de multas; hasta que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria. Prerrogativas que aun cuando se otorgue fe pública a los dictaminadores no deberían desaparecer, sino por el contrario aumentar, no sólo en el ámbito fiscal sino, incluso, abarcar otros sectores, lo que depende precisamente del grado de credibilidad que se le otorgaría al dictamen.

Es así que considero que las principales ventaja para el contribuyente en caso de dictaminar sus estados financieros serían:

- Tener la opinión de un profesional sobre el control de sus estados financieros, que a demás estará respaldada por un colegio, situación que le permitirá tomar medidas correctivas a fin de que en el próximo ejercicio se subsanen dichas fallas.
- El dictamen, por el prestigio que habrá de adquirir quien lo elabore y el esfuerzo realizado en su elaboración, podrá servir de referencia en otros sectores sea obtener créditos, para realizar inversiones, compras o ventas, etc.
- Los honorarios del dictaminador estarán determinados por un arancel establecido por el Colegio y no sujeto al capricho del dictaminador.
- Al igual que la autoridad fiscal, gracias a la fianza que el dictaminador contable se obliga a contratar y mantener actualizada no verá disminuido su patrimonio, puesto que esta garantizará cualquier irresponsabilidad que haya cometido el contador público.

- Se reducirá la posibilidad de que la autoridad fiscal ejerza alguna otra de sus facultades de fiscalización, salvo en los casos en que la conclusión del dictamen fuese una abstención de opinión. Esta circunstancia estimularía al contribuyente para optar por esta forma de fiscalización, puesto que además de poder subsanar sus errores de forma espontánea con lo que se ahorraría multas, también tendrá mayores posibilidades de evitar las molestias que implican las visitas domiciliarias, la revisión de gabinete o cualquier otro medio de fiscalización.
- No será la autoridad fiscal quien determine las contribuciones omitidas, sino el dictaminador, puesto que al examinar los estados financieros está en posibilidades y cuenta con la información necesaria para realizar la determinación de las contribuciones omitidas.
- Otorgada la fe pública al dictaminador contable, se considera a éste como un verdadero auxiliar en el ejercicio de las facultades de fiscalización por lo cual no será necesario que el contribuyente espere a que la autoridad le solicite algún documento para que se considere ejercida dicha facultad, sino desde el momento en que se presenta el dictamen a la autoridad.
- Toda vez que desde que se notifica al dictaminador su cargo éste es el responsable del dictamen, también debe cargar con la responsabilidad de entregarlo dado que él lo elaboró, cuenta con la información y documentos necesarios para su presentación.

En base a los puntos antes listados podemos afirmar que los beneficios que tendría otorgarle fe pública a los dictaminadores no sólo serían para la autoridad sino también de manera significativa para los contribuyentes, ya que no sólo reducirían las posibilidades de que la autoridad ejerciera alguna otra de sus facultades de revisión, o determinación de contribuciones omitidas, sino que también se liberaría de ciertas obligaciones tales como

presentar el dictamen o hacerse responsable por las irregularidades en la actuación del dictaminador.

3.2.3 Responsabilidad que adquiere el dictaminador en el supuesto de que se le otorgó fe pública.

El diccionario de la real academia de la lengua define la responsabilidad como “carga u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado”⁶¹, por su parte el profesor Rolando Tamayo y Salmoran afirma que “un individuo es responsable cuando, de acuerdo con el orden jurídico es susceptible de ser sancionado. En este sentido la responsabilidad presupone un deber (del cual debe responder el individuo)”⁶², es decir, que siempre que exista una obligación a cargo de un individuo, éste será sancionado en caso de su incumplimiento.

En la actualidad los contadores públicos tienen la obligación de emitir un dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes, mismo que debe ser elaborado de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, las disposiciones del Código Fiscal Federal y su Reglamento, sin embargo las sanciones que se establecen en la legislación fiscal son de carácter administrativo, derivado de que en la actualidad el dictamen se considera sólo como opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, que en ningún caso obliga a la autoridad fiscal; en razón de esto el dictaminador enfrenta su responsabilidad ante el contribuyente sólo después de un juicio de carácter civil o penal, en donde en la mayoría de los casos las penas que se imponen no logran compensar o satisfacer al contribuyente, por lo que considero no son reflejo de los problemas que ocasiona tanto a la autoridad fiscal como al contribuyente que contrata sus

⁶¹ Diccionario de la Lengua Española Tomo II/ Real Academia Española. 22ª edición, México 2002, Editorial SEP, Espasa Calpe; p.1960

⁶² Tamayo y Salmorán Rolando, “Responsabilidad”, Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas Diccionario del Instituto del Investigaciones Jurídicas; 10ª.edición Edt. Porrúa-UNAM, México 1997, tomo P-Z. p.2824-2836.

servicios, en caso de que su obligación no se cumpla o se cumpla de forma inadecuada o incompleta.

Por estas razones si a los contadores públicos en su calidad de dictaminadores externos se les otorgara fe pública la emisión de su dictamen tendría efectos que implicaría una responsabilidad mayor y en consecuencia, también es necesario replantear tanto las sanciones como el catálogo de conductas que le son prohibidas. Dado que la responsabilidad del dictaminador debe ser proporcional a sus nuevas obligaciones y responder a su función como representante del Estado en el examen a los estados financieros del contribuyente.

No se pretende eliminar las actuales sanciones a que se puede hacer acreedor el dictaminador en términos del artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal Federal, las cuales pueden ir desde una amonestación (verbal o escrita), suspensión o cancelación de su registro; por el contrario se pretende que dentro de esas sanciones se contemple la imposición de multas, así como sancionar otras situaciones hoy en día no contempladas, entre las que se encuentran:

- En términos del artículo 83 frac. X del Código Fiscal de la Federación. se sanciona al contribuyente en caso de no presentar el dictamen contable sobre los estados financieros; sin embargo en caso de que dicho dictamen no se haya presentado por causas imputables al dictaminador no se contempla sanción de ningún tipo para éste; cuando como ya lo planteamos, el dictaminador contratado para examinar los estados financieros debe ser obligado a presentar el dictamen en tiempo y forma ante la autoridad fiscal; y en consecuencia, el responsable en caso de que no ser presentado, por lo que la multa que se le impone al contribuyente por estas circunstancias debe ser impuesta al dictaminador y se hará efectiva la "fianza" que se obliga mantener actualizada.

- Es obligación del dictaminador contratar y mantener actualizada una “fianza”, la cual funge como garantía para el pago de las multas a que se haga acreedor dicho dictaminador, motivo por el cual en el supuesto que no la actualice, debe de sancionarse y en caso de continuar dicha situación por más de tres meses, suspender el ejercicio de su función. Lo anterior debido a que no se cumpliría con una de las garantías que proporciona seguridad al contribuyente y a la autoridad.
- Si bien, como ya he manifestado, es responsabilidad del contribuyente lo asentado en los estados financieros, también es cierto que el dictaminador en el examen de los estados financieros debe seguir un procedimiento aprobado y establecido por las autoridades fiscales en conjunto con el colegio de dictaminadores de tal forma que al cumplirlo él u otro dictaminador tendría el mismo resultado, es precisamente de esto de lo que se debe hacerse responsable el contador público autorizado, es decir, de seguir de manera fiel dichos procedimientos; a fin de que al momento de emitir su opinión este debidamente fundada y no sólo se sustente en juicios de valor, la sanción para el caso de no elaborarlo de acuerdo con estas reglas debería ser una multa, en razón de que quien salió perjudicado de forma directa con dicha situación es la autoridad fiscal, puesto que vería reducidos sus ingresos.
- Será motivo de cancelación de su registro el haber obtenido o conservar su registro mediante el uso de información y documentación falsa. En casos como este, además de perder el registro no podrá volver a ser habilitado para ejercer la función de dictaminador contable, situaciones que deberán hacerse del conocimiento general mediante la publicación de la resolución en el Diario Oficial de la Federación y en los diarios de mayor circulación de la entidad a que pertenece.

- En la actualidad la legislación fiscal contempla una serie de situaciones en las cuales los contadores públicos no podrán fungir como dictaminadores; sin embargo para el caso de que no se acaten dichas disposiciones no hay sanción alguna, por tal motivo se debe sancionar con suspensión temporal o cuando la gravedad de la conducta lo amerite llegar a la cancelación de su registro, en virtud de que se viola una de las normas que rigen esta actividad que es la independencia de criterio.

En este orden de ideas y toda vez que por la conducta del dictaminador, el fisco es el que se ve más afectado en sus ingresos, es comprensible que las sanciones a que se hagan acreedores los dictaminadores no sea sólo de carácter administrativo sino también pecuniario, las cuales para su imposición y a fin de agilizar los procesos debe realizarse tal y como lo establece el artículo 58 del reglamento del Código Fiscal Federal.

3.3. Efectos de que al dictaminador contable sé le otorgue fe pública.

Debido a la estrecha interrelación que existe entre una y otra actividad al modificarse, actualizarse, adicionarse o adecuarse cualquier figura jurídica, esta repercutirá en todo nuestro sistema jurídico así como en otros sectores.

Si como pretendemos se otorga fe pública a los dictaminadores contables, a fin de que auxilien a la autoridad hacendaría en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, ya tenemos claros algunos de los beneficios que tendría tanto para la autoridad como para los contribuyente, sin embargo los alcances que tendría dicha situación serían no sólo en el ámbito fiscal, sino también en el económico.

3.3.1. Repercusiones Fiscales.

Se mencionó que entre los objetivos más importantes del ejercicio de las facultades de fiscalización es incrementar los ingresos del Estado, y que en base al temor a las sanciones los contribuyentes realicen el cumplimiento voluntario de sus obligaciones; circunstancias que se verán de manera especialmente favorecida si se otorgase fe pública a los dictaminadores contables. Se cumplirá con dichos objetivos, puesto que por un lado la autoridad fiscal por este medio no tendrá que realizar gasto adicional para ejercer sus facultades de fiscalización, toda vez que con sus nuevas facultades el dictaminador podrá no sólo manifestar si se cumplieron o no con las obligaciones fiscales, sino que las señalará y determinará; Por otra parte los contribuyentes al considerarse que dan cumplimiento esporádico sus obligaciones fiscales no tendrán que pagar las multas a que se harían acreedores en caso de que fuese la autoridad fiscal quien lo examinara.

Son estos los principales beneficios en caso de que se otorgase fe pública al dictaminador contable, sin embargo, los efectos que en materia fiscal produciría son de otro carácter, entre ellos están:

En primer término el reconocer al dictaminador contable su carácter de profesional investido por el Estado de fe pública, en consecuencia estará facultado para examinar los estados financieros del contribuyente y emitir su opinión mediante un dictamen, cuyo contenido se considera cierto.

Por otra parte su actuación será considerada como la de un auxiliar de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, es decir, que el dictamen dejará de ser considerado como una opinión, para tener el carácter de un verdadero medio de ejercicio de las facultades de fiscalización.

Otra consecuencia importante radica en que al considerarse cierto lo asentado en el dictamen y al ser éste emitido por un profesional investido de fe pública, dicho instrumento adquirirá el carácter de documento público en consecuencia su contenido se presumirá cierto salvo prueba en contrario.

En la actualidad el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal tiene lugar cuando se requiere la información necesaria al contribuyente, circunstancia que no acontece cuando se requiere al contador público; en consecuencia al considerarse el dictaminador contable investido de fe pública un auxiliar de la autoridad fiscal, el ejercicio de las facultades de fiscalización se considerará se ejercen desde el momento que le es entregada la información al contador público, puesto que se cumplirá con la obligación de permitir o tolerar examinar sus estados financieros.

Hemos dicho que el ejercicio de las facultades de fiscalización cuando se realicen a través del dictamen contable se considerará se ejercen a partir de que le es entregada la información al dictaminador, a diferencia de los otros medios de fiscalización en donde existe un plazo de 6 meses para la revisión (puede ampliarse) y 6 meses para la determinación de las contribuciones omitidas, en este caso no habrá diferencia de plazos puesto que tanto la revisión y en su caso determinación concluirán en el momento que el dictaminador se obliga a presentar su dictamen ante la autoridad fiscal.

3.3.2. Repercusiones en el ámbito económico.

La emisión de un dictamen contable es de gran importancia en el ámbito fiscal en el ejercicio de las facultades de fiscalización, o bien para el pago del impuesto sobre la renta en relación a la venta de acciones, sin embargo un dictamen sobre los estados financieros de una persona física o moral también produce consecuencia importantes en el sector económico.

Lo ocurrido con Enron y Parmalat, pone de manifiesto la importancia de la actuación de los contadores externos en el ámbito económico, pues es ésta una de las circunstancias que motiva el investir de fe pública a los dictaminadores contables ya que con dicha medida no sólo el ámbito fiscal se verá favorecido sino también el sector económico.

En primer término porque con ello se asegurará la participación en este sector sólo a los más capacitados profesional y moralmente, lo que tendrá como efecto inmediato el brindar la certeza de que la información que se proporciona a la autoridad y a terceros (tales como instituciones de crédito, corredores de bolsa), es verdadera y podrá servir como referencia para tomar decisiones.

Se asegura que quien puede lo más puede lo menos, en este orden de ideas si los dictaminadores contables investidos de fe pública estarán facultados para dictaminar estados financieros con efectos fiscales (dentro de los diferentes tipos de dictámenes es el más completo), también podrán emitir dictámenes útiles para las instituciones financieras, necesario en la bolsa de valores e incluso útil para el sector obrero.

Es decir, el efecto que se produciría en materia económica si se invierte de fe pública la dictaminador contable radica en que al ser el dictamen contable para efectos fiscales el más completo, le puede ser útil al contribuyente para presentarlo ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores con la finalidad de cotizar en la bolsa de valores, bien ante una institución bancaria a fin de obtener un crédito, o como referencia en una operación de compra-venta.

Dicha circunstancia representar un ahorro para el contribuyente, pero también será útil a los terceros que requieran esta información como referencia para tomar decisiones, puesto que les brinda la seguridad de que fue elaborado por un profesional, en acato a las normas jurídicas, los

principios de auditoría, las reglas de ética y que su actuación está en constante vigilancia, lo que reduce las posibilidades de que ocurran nuevos escándalos.

CONCLUSIONES.

1. El Derecho Fiscal debe ser considerado como una rama del Derecho Financiero encargado de regular la relación jurídico tributaria en la cual el sujeto pasivo proporciona los ingresos que el Estado requiere para la realización de sus fines en su carácter de sujeto activo.
2. Los impuestos son contribuciones que representan la principal fuente de ingresos que obtiene el Estado por vía de Derecho Público, para que estos, sean exigibles es indispensable que la conducta que los grava éste plasmada en la ley.
3. No basta la existencia del hecho imponible es indispensable que el legislador al establecer una contribución deba atender a los principios de equidad, proporcionalita y legalidad, a fin de que no resulte inconstitucional la contribución.
4. La relación jurídico tributaria no nace al momento que el Estado hace uso de su Potestad Tributaria (al establecer las contribuciones) sino en cuanto el sujeto pasivo realiza en la vida real la actividad objeto del gravamen, es decir cuando se configura el hecho generador.
5. En la relación jurídico tributaria el Estado tiene el carácter de sujeto activo, que ejerce a través del poder Ejecutivo, quien a su vez delega sus funciones al Servicio de Administración Tributaria para que éste haga ejercicio de sus facultad de recaudación, determinación y comprobación.
6. El sujeto activo está facultado para exigir del sujeto pasivo un dar, hacer, no hacer, tolerar o permitir algo.

7. Las obligaciones fiscales son el género y entrañan una conducta del sujeto pasivo a favor del sujeto activo, por tal razón la obligación tributaria, por ejemplo el pago es una especie de la primera que entraña una conducta de dar.
8. El objetivo de todas las obligaciones fiscales, en especial de la tributaria es aumentar la recaudación de la autoridad hacendaría.
9. Una característica de las obligaciones fiscales es que los sujetos, tanto activo como pasivo, siempre serán los mismos, es decir el Estado a través del SAT siempre tendrá el carácter de acreedor y el contribuyente de deudor.
10. Los deberes que el Estado tiene que cumplir a favor de los contribuyentes no derivan de una obligación fiscal, sino que estas son de carácter administrativo, dado que el Estado esta obligado con el contribuyente aun cuando no se haya dado el hecho generador.
11. Los contribuyentes están constreñidos a realizar una conducta a favor de la autoridad y ésta a su vez tiene derecho de exigir al sujeto pasivo la realización de dicha conducta, pero antes tiene que verificar su grado de cumplimiento o incumplimiento, que hará al ejercer sus facultades de comprobación.
12. La visita domiciliaria por ser el medio de fiscalización que proporciona la información más certera a la autoridad, es la más regulada, sin embargo por el contacto que se da entre el contribuyente y la autoridad tiene alto grado de riesgo para que se genere corrupción.
13. El dictamen contable, es una alternativa, en el ejercicio de las facultades de fiscalización que por sus características, podría ser tan eficaz como la vista domiciliaria.

14. La revisión del dictamen contable, es uno de los medios de fiscalización que proporciona a la autoridad información certera y completa sobre el grado de cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales.

15. El ejercicio de las facultades de fiscalización es exclusiva de la autoridad, por lo que resulta inconstitucional pretender que dicha potestad sea ejercida por particulares.

16. La legislación regula los requisitos para que el contador público pueda dictaminar los estados financieros, sin embargo es incongruente que deje a los colegios de contadores públicos admitir o no a sus miembros tomando en cuenta factores subjetivos.

17. La función del contador público autorizado a dictaminar, se limita a examinar los estados financieros del contribuyente e informar a la autoridad fiscal de las anomalías que haya encontrado.

18. Es deficiente la regulación de la responsabilidad en que puede incurrir el dictaminador contable, pero lo es aun más la referente a las sanciones que se le impondrán por su actuar inadecuado.

19. La legislación fiscal en aspectos relacionados con el proceder del dictaminador sólo enuncia situaciones como que el dictaminador contable debe actuar con cuidado, con diligencia profesional, con independencia y aplicar correctamente los principios de contabilidad sin referir expresamente los parámetros por los que se debe conducir, lo cual deja al arbitrio del dictaminador como actuar.

20. La regulación que hace la legislación fiscal referente a los sentidos en que se emite el informe del dictamen, también resulta insatisfactoria, puesto

que sólo se limita a enunciarlos sin dar los alcances o condiciones para que se den estos resultados y los deja a criterio del dictaminador.

21. La naturaleza jurídica del dictamen contable, como opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, le quita el merito para ser considerado un medio de fiscalización.

22. Es arbitrario que la autoridad no reconozca valor alguno al dictamen cuando este no tiene observaciones negativas sobre los estados financieros del contribuyente y le de la razón si en dicho dictamen se asientan irregularidades.

23. La emisión del dictamen, tiene efectos importantes en otros sectores como el económico y laboral, razón por la cual es necesario regular con precisión los requisitos y condiciones para su emisión.

24. A fin de, lograr la especialización en la emisión del dictamen, es necesario regular la creación de un colegio de dictaminadores que agrupe a los contadores públicos que reúna los requisitos para dictaminar estados financieros.

25. Los requisitos para ingresar a los colegios de dictaminadores, deben ser establecidos por los legisladores en conjunto con los colegios, para evitar que su admisión este supeditada a planteamientos subjetivos.

26. Es necesario que en la legislación fiscal se especifique que se debe entender por normas de auditoria, a fin de que no haya contradicción de criterios, así como las circunstancias en que se considerará han sido cumplidas.

27. A fin de que los dictaminadores contables no pierdan su independencia es necesario se expresen claramente las prohibiciones que le impidan dictaminar los estados financieros de un contribuyente en caso de existir conflicto de intereses.

28. Las reformas que requiere la figura del dictamen contable, incluyen el reconocimiento de nuevas obligaciones a cargo del dictaminador tales como, que el dictaminador será el responsable de la presentación en tiempo y forma del dictamen.

29. Es necesario establecer la obligación de que contrate una fianza el dictaminador contable, a fin de cubrir los daños que por su irresponsabilidad se cometan.

30. A fin de que el principio de secreto profesional no se convierta en excusa para no informar las irregularidades de que se tenga conocimiento el dictaminador contable, es necesario que en la ley se establezcan los parámetros para que este obligado a reportar a la autoridad fiscal las irregularidades identificadas y a la par que el contribuyente este consiente de los efectos de dictaminarse.

31. A fin de que el dictaminador tenga un panorama completo de la legislación fiscal en que se basa parte del examen a estados financieros, es necesario se obligue a mantenerse asesorado por un Licenciado en Derecho.

32. La autoridad fiscal debe mantener una permanente vigilancia sobre los dictaminadores, para lo cual será conveniente contemplar la figura de visitas de inspección para que de forma directa pueda percatarse de la forma en que se conduce el dictaminador al examinar los estados financieros del contribuyente.

33. La autoridad fiscal deberá ser la encargada de designar al contribuyente de manera aleatoria el dictaminador que se ocupara de examinar sus estados financieros, a fin de evitar circunstancias que le hagan creer que existe algún tipo de relación que impida al dictaminador actuar correctamente.

34. Por la falta de recursos tanto materiales y personales que se requieren en la tarea de fiscalización, es conveniente que el Estado busque nuevas alternativas de solución que le permitan cerciorarse del cumplimiento de la obligación tributaria; una de ellas proponemos que sea otorgar fe pública a los dictaminadores, para que estos con el poder que le ha conferido el Estado, al examinar los estados financieros del contribuyente cuente con la suficiente credibilidad.

35. La propuesta consiste en:

- Se autorice al dictaminador contable, determinar las contribuciones de las que tuvo conocimiento que fueron más calculadas u omitidas.
- Establecer un procedimiento que permita a la autoridad reconocer como propio el dictamen y le de la fuerza coactiva necesaria para su obligatoriedad en caso de contribuciones mal determinar u omitidas.

Todo esto con el fin de dejar de considerar al dictamen contable como una opinión sobre la situación fiscal del contribuyente y convertirlo en un verdadero medio de fiscalización.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Ávila Pérez Pedro, DERECHO NOTARIAL. Editorial BOSCH; Séptima edición. Barcelona, España 1990.
2. Buñuelos Sánchez Froylan, FUNDAMENTOS, DEL DERECHO NOTARIAL. TEORIA, JURISPRUDENCIA Y OTRAS DISPOSICIONES LEGALES. Editorial Sista; Segunda edición. México 1990.
3. Cárdenas Elizondo Francisco, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL. Editorial Porrúa; Segunda edición. México 1997.
4. Carrasco Iriarte Hugo, DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL. Editorial Harla; Segunda edición. México 1993.
5. Carrasco Iriarte Hugo, DERECHO FISCAL I. IURE Editores; Segunda edición. México 2003.
6. Carrasco Iriarte Hugo, DERECHO FISCLA II. IURE Editores. México 2001.
7. Colegio de Contadores Públicos de México. EL DICTAMEN. Editorial Veritas – Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México 1992.
8. Corral y de Teresa Luis, DERECHO NOTARIAL Y REGISTRAL. Editorial Porrúa; Duodécima edición. México 1993.
9. Cuautémoc García Amor José Antonio, HISTORIA DEL DERECHO NOTARIAL. Editorial Trillas. México 2000.
10. Curiel Villaseñor Omar, PRINCIPIOS TRIBUTAROS. Ediciones Fiscales ISEF. México 2003.
11. De la Cueva Arturo, DERECHO FISCAL. Editorial Porrúa; Segunda edición. México 2003.
12. De la Garza Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa; Vigésima quinta edición. México 2003.
13. De Pina Rafael, ELENOS DE DERECHO CIVIL MEXICANO. Editorial Porrúa; Séptima edición. México 1989.
14. Esquivel Zubiri Jorge Luis, DERECHO NOTARIAL. Editorial UNAM, Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón. México 2001.

15. Floris Margadant Guillermo, EL DERECHO PRIVADO ROMANO. Editorial Esfinge; Décima octava edición. México 1992.
16. Furgado Estivill José Maria, FE PÚBLICA MERCANTIL: FUENTES, ORGANIZACIÓN Y RÉGIMEN JURÍDICO. Editorial Civitas. España 2000.
17. Ghersi Carlos Alberto, RESPONSABILIDAD PROFESIONAL 1. Editorial Astrea. Argentina 1995.
18. Gracia López-Guerrero Luis, DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. Editorial Cámara de Diputados el H. Congreso de la Unión, IPN, UNAM. México 2000.
19. Gutiérrez y González Ernesto, DERECHO DE LAS OBLIGACIONES. Editorial Purrua; Tercera edición. México 2001.
20. Jarach Dino, EL HECHO IMPONIBLE. TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO. Editorial Abeledo-Perrod; Tercera edición. Argentina 1996.
21. López Cruz Fernando, DICTAMEN FISCAL POR INTERNET. Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México 2000.
22. Mabarak Cerecedo Doricela, DERECHO FINANCIERO; Editorial Mc.Graw.Hil. México 1995.
23. Margain Manautau Emilio, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Porrua; Catorceava edición; México 1999.
24. Margain Manautau Emilio, LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL. Editorial Porrua; Segunda edición. México 2001.
25. Méndez Galeana Jorge. INTRODUCCIÓN AL DERECHO FINANCIERO. Editorial Trillas; México 2003.
26. Orantilla Arellano Fernando A., LAS FACULTADES DE CONGRESO FEDERAL EN MATERIA FISCAL. Editorial Porrua. México 2001.
27. Quintana Valtierra Jesús, Rojas Yañes Jorge, DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Trillas. México 2004.

28. Rebolledo Herrera Oscar, INTRODUCCIÓN AL DERECHO FISCAL. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco. México 2001.
29. Ríos Hellig Jorge, LA PRÁCTICA DEL DERECHO NOTARIAL. Editorial Mc.Graw- Hill; Segunda Edición. México 1997.
30. Rocha Ramírez Rubén, DICTAMEN FISCAL. Editorial Gasca; Tercera edición. México 2003.
31. Rojina Villegas Rafael, COMPENDIO DE DERECHO CIVIL, TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. Editorial Porrúa; Vigésima Primera edición. México 1998.
32. Sánchez Gómez Narciso, DERECHO FISCAL MEXICANO. Editorial Porrúa. México 1999
33. Sánchez Miranda Arnulfo, APLICACIÓN PRÁCTICA DEL CÓDIGO FISCAL. Editorial ISEF; Segunda edición. México 2003.
34. Téllez Trejo Benjamín Rolando, EL DICTAMEN EN LA CONTADURÍA PÚBLICA TOMO I. Editorial ECAFSA. México 1998.
35. Urbina Nandayapa Arturo de Jesús, LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO TOMO IV RESPONSABILIDAD. DE CONTADORES Y DICTAMINADORES, PENAL ADMINISTRATIVA Y CIVIL. México 1997.
36. Villegas Héctor B., CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Editorial Desalma; Quinta Edición. Argentina 1994

Hemerografía.

1. Adam Adam Alfredo, Contaduría y Administración, "Acerca del panel de reflexión y análisis sobre el caso Enron- Andersen" No.207. México, Octubre-Diciembre del 2002. Pág.5-6.
2. Adam Adam Alfredo, Contaduría y Administración, "Enron- Andersen. Un caso para análisis y reflexión" No.207. México, Octubre-Diciembre del 2002. Pág.31-37.

3. Delgado Martínez Graciela/ Coord. Luis Guillermo Delgado Pedroza. Consultorio Fiscal "La Enajenación de Acciones y el Dictamen Fiscal", No. 63, México, Febrero 1992. Pág. 14-27.
4. De los Santos Fraga Javier, Contaduría y Administración, "Análisis del caso Enron- Andersen" No.359. México, Julio del 2002. Pág.56-57.
5. Díaz Alonso Arturo, Contaduría y Administración, "La formación ética de los contadores públicos ante el caso Enron-Andersen" No.207. México, Octubre-Diciembre del 2002. Pág.7-11.
6. Espinosa Campos Luis. Nuevo Consultorio Fiscal. "Las Facultades de Comprobación". No. 345. México, Enero 2004. Pág. 33-38.
7. Fernández Sagardi Augusto, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal, tomo I "La Obligación Tributaria. Un recordatorio y su aparente abandono conceptual en el derecho positivo mexicano"; México 2001
8. García-Naranjo Álvarez Guillermo. Contaduría Pública. "Expectativas sobre la reglamentación de la CNBV". No. 364. México, Diciembre 2002. Pág. 22-23.
9. Gómez Morfín Joaquín, Contabilidad-Administración. "Responsabilidades del Contador Público en relación con las nuevas disposiciones fiscales", No.12. México, Septiembre 1959. Pág.95-103
10. López Lozano Eduardo. Nuestro Instituto una visión global. "El nuevo embate de la contabilidad creativa en Europa, el caso Parmalat – Deloitte & Touche". México, Febrero 2004. Pág. 5
11. Millán Bojalil Julio A., Contaduría y Administración, "Repercusiones del caso Enron en los mercados de valores y en el mundo de los negocios, México, Estado Unidos y otros países" No.207. México, Octubre-Diciembre del 2002. Pág.13-15.

12. Mora Montes Ricardo, Contaduría y Administración, "Las preguntas que plantea el caso Enron", No.207. México, Octubre-Diciembre del 2002. Pág.17-30.
13. Mora Montes Ricardo, Contabilidad-Administración. "El dictamen del Contador Público ante la autoridad fiscal federal", No.12. México, Septiembre 1959. Pág.31-43.
14. Osorno Heinze Enrique. Contaduría Pública. "Algunas consideraciones sobre la quiebra de Enron". No. 364. México, Diciembre 2002. Pág. 12-14.
15. Pérez Becerril Alonso. Academia de Derecho Fiscal del Estado de México. "El Dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales (consideraciones jurídicas 1997)", No.1. México, Enero-Junio 2000. Pág. 25-52.
16. Plascencia Rodríguez José Francisco, Oscar Gerardo González López. Nuevo Consultorio Fiscal. "El Dictamen Fiscal: un breve análisis", No. 290 México, Septiembre 2001. Pág. 35-44.
17. Ponce Robles Alfonso, Contabilidad-Administración. "Algunos comentarios al decreto que creo la Auditoria Fiscal Federal", No.12. México, Septiembre 1959. Pág.45-56.
18. Salles Juan C., Contaduría y Administración, "El mundo globalizado de la auditoria externa. Panel Enron- Andersen" No.359. México, Julio del 2002. Pág.58-59.
19. Sánchez Zaragoza Luis Alberto. Indetec. "Facultades de Comprobación de la Autoridad a través del Dictamen Fiscal". México, Febrero 1995. Pág. 83-87.
20. Tiburcio Celorio Alberto. Contaduría Pública. "Aspectos Importantes de la Ley Sarbanes-Oxley". No. 364. México, Diciembre 2002. Pág. 16-21.
21. Velázquez Meléndez Vicente. Nuevo Consultorio Fiscal. "Dictamen de Contribuciones del Distrito Federal ", No.290. México, Septiembre 2001. Pág. 73-74.

Diccionario Jurídico. Instituto de Investigaciones Jurídicas Tomo A-CH, D-H, I-O, P-Z; 10ª edición Editorial Porrúa-UNAM. México 1997

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésimo segunda edición. Editorial SEP-ESPASA –CALPE. México 2001.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2004

Código Fiscal de la Federación 2004

Código Penal Federal 2004

Código Civil Federal 2004

Código Federal de Procedimientos Civiles 2004

Ley del Servicio de Administración Tributaria 2004

Ley de Impuesto sobre la Renta 2004

Ley del Notario para el Distrito Federal 2004

Ley Reglamentaria del artículo 5º Constitucional 2004

Ley Federal de Correduría Pública 2004

Reglamento del Servicio de Administración Tributaria 2004

Reglamento de Consejo de Notarios del Distrito Federal y Territorios Federales 2003

Reglamento del Código Fiscal Federa 2004

Resolución Miscelánea Fiscal para 2004

Primera resolución que modifica la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004

Sexta resolución que modifica la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004

Fuentes electrónicas.

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.aki.com.mx/article/articleview/11607/1/4>

http://www.aunmas.com/sociedad/parte_04.htm
http://www.contadoresaic.org/noticias/enron/al_rojo_vivo_caso_enron.htm
<http://www.economista.com.mx/online40.parmalat>
<http://www.elsiglodetorreon.com.mx/archivo/month/12/year/2003>
[http://www.funcionpublica.gob.mx/prensatemas/doctos7transparenciaygrande
sempresas.doc](http://www.funcionpublica.gob.mx/prensatemas/doctos7transparenciaygrande
sempresas.doc)
<http://www.infosol.com.mx/espacio/cont/trin/crucial.htm>
<http://www.jornada.unam.mx/2004/ene04/040111/mas-ruído.html>
<http://www.monografias.com/trabajos12/posible/posible.shtml>
<http://www.todito.com/paginas/noticias/143330.html>
<http://www.ccpm.org.mx>
<http://iblnews.com/news/noticia.php3?id=114121>