



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN

**“LA NECESIDAD DE ADICIONAR EN EL ARTÍCULO 52-A,  
FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,  
EL TÉRMINO PARA QUE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA  
NOTIFIQUE AL CONTRIBUYENTE LA COPIA DEL  
REQUERIMIENTO EFECTUADO AL C.P.R.”**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A:**  
CARLOS ANTONIO IBAÑEZ BELMONT

ASESOR: MTRO. FRANCISCO JESUS FERRER VEGA

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO,

2005

## **AGRADECIMIENTOS.**

*Antes que nadie quiero agradecer a Dios, por la oportunidad que me dio de vivir y estar aquí en este momento.*

### ***A mis Padres.***

*Por todo el apoyo que me han brindado a lo largo de mi vida, especialmente para llegar a este momento, se de todos los sacrificios que de una u otra forma han tenido que enfrentar para ver realizado mi sueño "ser Licenciado en Derecho", por ello, este logro es parte de ustedes. Gracias.*

*Recuerden que los amo con todo mi corazón.*

*A ese ser que Dios y su Madre me han dado la oportunidad de llamar Hija y saber que tu serás el motivo más grande que ahora tengo para lograr las metas propuestas. Espero poder compartirlas contigo.*

**TE AMO VALERIA**

### ***A mis Hermanos.***

*Eduardo y Jonathan, por ser hasta la fecha el motivo que me impulsa día a día a ser mejor, este logro también es de ustedes, espero que los motive para que sigan adelante, pues el camino es difícil pero la recompensa muy grande, gracias por seguir mi camino. Gracias.*

*Siempre contarán con mi apoyo.*

### ***A mi Familia.***

*Por ser el centro de mi vida, apoyarme en los momentos difíciles y darme sus muestras de cariño siempre, tanto a los que están conmigo en este momento, así como a los que se nos han adelantado. Nina se que desde el cielo continuo recibiendo tus Bendiciones.*

*Gracias a todos.*

### ***A mis Amigos.***

Miguel, Vinicio, Claudia, Alejandra, Eli, Enrique, Mauricio, Faviola, Alicia, Andrea, Paola, Raúl, Víctor y Mario gracias por permitirme ser su amigo, y compartir tan gratos momentos con ustedes.

Especialmente a ti Ali, gracias por ser esa amiga incondicional.

Y a ti Tuza, gracias por el cariño y apoyo que siempre me has dado.

### ***A mi Asesor.***

Mtro. Francisco Jesús Ferrer Vega,  
Por su tiempo y sus sabios consejos que hicieron posible la realización de este trabajo. Gracias.

### ***A mis Profesores.***

Por haber tenido la bondad de obsequiarme los conocimientos que me permitieron llegar a este día. En especial a la Lic. Alicia Concepción Rivas García que sembró en mi el gusto y entusiasmo por estudiar la materia fiscal. Gracias.

A todas aquellas personas que de algún modo hicieron posible la conclusión de mis estudios. Gracias.

***A la Universidad Nacional Autónoma de México, en especial a la Facultad de Estudios Superiores Aragón por darme la oportunidad de experimentar el inmenso sentimiento que provoca llamarme: UNIVERSITARIO.***

Gracias por abrirme las puertas para estudiar una carrera profesional.

### ***A los Síndicos.***

Por todas sus atenciones y facilidades que me brindaron para hacer posible este momento. Gracias.

***A todos mis compañeros de trabajo que representan una segunda familia, tanto de Contencioso, como de Normatividad. Especialmente al Lic. Sergio Pérez Rodríguez, por el apoyo incondicional que me ha proporcionado para concluir este trabajo. Gracias a todos.***

## LISTADO DE ABREVIATURAS.

➤ AGAFF	Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
➤ CPR	Contador Público Registrado.
➤ CFF	Código Fiscal de la Federación.
➤ DOF	Diario Oficial de la Federación.
➤ IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
➤ LISAT	Ley de Servicio de Administración Tributaria.
➤ LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
➤ LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
➤ PJF	Poder Judicial de la Federación.
➤ RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
➤ RISAT	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
➤ SAT	Servicio de Administración Tributaria.
➤ SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
➤ SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
➤ SIPRED	Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal.
➤ TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

# ÍNDICE

## CAPÍTULO PRIMERO.

### 1.- LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.

	Pág.
1.1.- Facultades de comprobación	1
1.1.1.- Concepto	2
1.1.2.-Autoridades Fiscales	3
1.1.3.- Fundamento y Competencia	6
1.1.3.1.- Constitucional	9
1.1.3.2.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	12
1.1.3.3.- Ley de Coordinación Fiscal	15
1.1.3.4.- Código Fiscal de la Federación	17
1.1.3.5.- Ley del Servicio de Administración Tributaria	20
1.1.3.6.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria	25
1.1.4.- Los administrados	29
1.1.5.- Obligación tributaria	30
1.2.- Tipos de facultades de comprobación	31
1.2.1.-Rectificación de errores aritméticos, que aparecen en declaraciones	32

1.2.2.-Revisiones de gabinete o de escritorio a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados	35
1.2.3.-Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados	38
1.2.4.-Efectuar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales	45
1.2.5.-Practicar avalúos o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte	47
1.2.6.-Recabar informes y datos de los funcionarios, empleados públicos y de los fedatarios que posean con motivo de sus funciones	49
1.2.7.-Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales	50
1.2.8.-Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes	50

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **2.- LA REVISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL.**

2.1.- Dictamen Fiscal	54
2.1.1.- Concepto	57
2.1.2.- Estados financieros	59
2.1.3.- Sujetos obligados y voluntarios a dictaminar sus estados financieros	63
2.1.4.- Presentación del dictamen fiscal	67
2.1.5.- Tipos de dictámenes fiscales	71
2.1.6.- Obligaciones, beneficios y sanciones por la no presentación del dictamen	76

2.2.- Ejercicio de facultades para revisar el dictamen fiscal	80
2.2.1.- Revisión del dictamen por la autoridad	84
2.2.2.- Inicio del ejercicio de facultades de comprobación	95
2.2.3.- Formalidades de la revisión del dictamen	99
2.2.4.- Plazo para concluir la revisión del dictamen	100
2.2.5.- Resultado derivado de la revisión	105
2.3.- Contador Público Registrado	107
2.3.1.- Concepto	110
2.3.2.- Requisitos	111
2.3.3.- Registro	113
2.3.4.- Obligaciones	116
2.3.5.- Responsabilidades	118
2.3.6.- Sanciones y procedimiento para tal efecto	120

## **CAPÍTULO TERCERO**

### **3.- LAS NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL.**

3.1.- Notificación	126
3.1.1.- Concepto	126
3.1.2.- Naturaleza Jurídica	127
3.1.3.- Efectos jurídicos	128
3.2.- Tipos de notificaciones	131
3.2.1.- Personales, por correo certificado o electrónico con acuse de recibo	132
3.2.2.- Por correo ordinario o telegrama	138
3.2.3.- Por estrados	139
3.2.4.- Por edictos	140
3.2.5.- Por instructivo	141

3.3.- Formalidades	143
3.4.- Ilegalidad en las notificaciones	148
3.5.- Nulidad en las notificaciones	153

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **4.- ADICIÓN AL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

4.1.- Adición a la Ley	156
4.1.1.- Concepto	157
4.1.2.- Procedimiento	158
4.2.- Análisis del artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación	165
4.3.- Ilegalidad del texto actual	174
4.4.- Necesidad de adicionar el artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación.	181
4.4.1.- Certeza jurídica para el contribuyente	183
4.4.2.- Certeza jurídica para la autoridad	183
<b>PROPUESTA</b>	185
<b>CONCLUSIONES</b>	186
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	188



## PRÓLOGO.

El derecho fiscal es una materia que con frecuencia es observada con poca simpatía por los que nos dedicamos a la ciencia jurídica, situación que se extiende incluso a nuestros doctrinarios, ya que es una materia que cambia día con día, se mantiene en una constante evolución y desarrollo, utiliza un lenguaje muy técnico y en ocasiones las disposiciones fiscales son muy complicadas de entender.

Efectivamente, existen pocas obras doctrinarias al respecto y en muchas ocasiones las que llegamos a encontrar se encuentran obsoletas, lo cual representa un gran obstáculo para que los pocos juristas que estamos inmersos en esta materia podamos tener una constante y adecuada formación y actualización.

Ante dicha situación, en el presente trabajo de investigación, abordare de forma integral un tema trascendental que surge precisamente de ese cambio constante que tienen nuestras disposiciones fiscales y que se encuentra poco estudiado y analizado por nuestros juristas, como lo es la facultad de la autoridad para revisar el dictamen de estados financieros que para efectos fiscales presentan los contribuyentes y el procedimiento que deben realizar para tal efecto.

Pareciera increíble, pero los contadores públicos son quienes han tenido en sus manos el monopolio de esta rama del derecho, lo cual me parece incorrecto y preocupante, pues ¿en donde queda el papel del Abogado o Licenciado en Derecho?, quienes se supone son los peritos en cuestiones jurídicas al tener la capacidad y los conocimientos necesarios para poder interpretar correctamente las disposiciones legales, en este caso, las fiscales.

Por ello, exhorto a quien pueda consultar este trabajo de titulación, para que vean la materia fiscal no sólo como una parte obligatoria de nuestra formación escolar, sino como una materia que brinda la oportunidad de tener un desarrollo profesional digno, honesto, técnico, sin tanta competencia y con muchas otras recompensas más.

Finalmente, puedo decir que es una materia tan apasionante que me ha llevado precisamente a encontrar el tema con el cual podré obtener mi Título de Licenciado en Derecho.

## INTRODUCCIÓN.

Las autoridades fiscales, poseen determinadas facultades de comprobación para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que se encuentran reguladas principalmente en el Código Fiscal de la Federación, entre ellas, poder practicar visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y revisar los dictámenes fiscales presentados por los contribuyentes para efectos fiscales.

En el Diario Oficial de la Federación publicado el 5 de enero de 2004, se adicionó el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, precepto legal mediante el cual se establece el procedimiento que debe seguir y respetar la autoridad fiscalizadora al momento de ejercer sus facultades de comprobación al revisar el dictamen fiscal de estados financieros que para efectos fiscales presentan los contribuyentes.

El mencionado precepto legal establece en esencia que al revisar los dictámenes fiscales la autoridad tenga que requerir en primer lugar al contador público registrado (CPR) que haya formulado el dictamen sus papeles de trabajo y demás información y documentación con la cual pueda verificarse el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, así, una vez cumplida con dicha etapa, las autoridades podrían requerir directamente al contribuyente a través de una revisión de gabinete y sólo después de ello, poder llegar a la práctica de una visita domiciliaria.

La fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación establece como una obligación de la autoridad al momento de requerir al CPR, que se le notifique una copia de dicho requerimiento al contribuyente, lo anterior con el fin primordial de otorgarle seguridad jurídica al mismo; no obstante lo anterior, es omisa dicha disposición legal en señalar de que forma tendrá que practicarse esa notificación y en que término deberá realizarse, lo cual deja al contribuyente en estado de indefensión, pues al constituir dicha copia el primer acto que se notifica al contribuyente, es precisamente a partir de ese momento cuando se inicia el ejercicio de facultades y el computo del plazo para concluir la revisión y su notificación quedaría al capricho y arbitrio de la autoridad fiscalizadora.

Por lo anterior, consideramos que es necesario realizar una adición a dicha disposición legal para efecto de que se establezca en la misma de que forma se debe efectuar la notificación de la copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR y dentro de que término tener que hacerlo.

Mi trabajo de titulación está integrado por cuatro capítulos, todos ellos estrechamente relacionados con el tema central, el cual es "LA NECESIDAD DE ADICIONAR EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL TÉRMINO PARA QUE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA NOTIFIQUE AL CONTRIBUYENTE LA COPIA DEL REQUERIMIENTO EFECTUADO AL C.P.R."

En el primer capítulo se analizará de forma general cuales son las facultades de comprobación que poseen las autoridades fiscales federales, estableciendo en cada tipo de facultad sus elementos y características fundamentales, para poder enfocar dentro de todas las facultades que poseen dichas autoridades, la facultad de revisar el dictamen fiscal.

En el segundo capítulo fue necesario comprender en forma integral que es un dictamen fiscal, quien es la persona encargada de realizarlo, cuantos tipos de dictámenes fiscales hay, que contribuyentes tienen que presentar dictamen fiscal y específicamente cual es el procedimiento para ejercer esas facultades de comprobación.

Como el tema principal trata de establecer el plazo para notificar al contribuyente la copia del requerimiento al CPR, fue elemental dedicar nuestro tercer capítulo para definir que es una notificación, cuales son los tipos de notificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación y algunas de sus características primordiales, en esencia.

En el cuarto capítulo mencionare a grandes rasgos el procedimiento para adicionar una ley, puesto que el resultado final de toda la investigación es proponer una reforma a la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente, para efecto de que se establezca la forma y el término para que la autoridad notifique al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR.

Para integrar todo lo anterior, fundamentalmente nos apegamos a las disposiciones fiscales vigentes.

## **CAPÍTULO PRIMERO**

### **1. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.**

#### **1.1.- Facultades de comprobación.**

El Estado no puede, ni debe, esperar a que todos los ciudadanos cumplan espontánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones tributarias, por lo que el Estado debe proveer con la actividad administrativa en el campo de la imposición, a fin de que se cumpla efectivamente cuanto el derecho le atribuye.

·La actividad del Estado, se extiende a que no se sustraigan los deudores al cumplimiento de las posibles pretensiones tributarias, alcanzado no sólo a aquellas personas quienes se sabe que ya tienen el carácter de deudores tributarios, sino que va más allá, al tener como función investigar quiénes pueden ser los presuntos deudores, esto es, descubrir a aquéllas personas que han realizado hechos generadores tributarios, pero que no los han declarado, o que habiéndolos declarado, no han expuesto a la administración fiscal los datos necesarios para realizar la determinación de sus adeudos tributarios, o habiéndolo hecho, es necesario verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

“Para que el Estado logre la satisfacción del interés en percibir los tributos, no es suficiente que el Poder Legislativo dicte las leyes que crean los hechos imponibles y que en la vida real se produzcan hechos generadores que produzcan obligaciones a cargo de determinados sujetos, sino que debe desarrollarse una

actividad por parte de la Administración para que esos hechos generadores no queden sin declararse o sin descubrirse, para que los elementos necesarios en la determinación del crédito fiscal sean verazmente obtenidos o declarados y para controlar que efectivamente ingresen a las cajas públicas los créditos que se han creado a favor del Estado.”<sup>1</sup>

“En ese sentido, la facultad de fiscalización o comprobación a través de los diversos procedimientos que establece la ley, es una atribución del Ejecutivo Federal, por medio de la cual, se comprueba si los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, imponer al infractor la sanción que corresponda, o formular la denuncia o querrela cuando se trate de posibles delitos fiscales.”<sup>2</sup>

### 1.1.1.- Concepto.

Dar un concepto dentro del derecho en cualquiera de sus ramas, siempre ha sido difícil, ya que a menudo encontramos entre los juristas diferentes posturas e interpretaciones, pero se hace más difícil aún cuando estudiamos una rama del derecho tan dinámica como el Derecho Fiscal.

No obstante lo anterior, podemos indicar que las facultades de comprobación, consisten en la potestad que se le concede al Ejecutivo Federal, por medio de la cual se comprueba si los contribuyentes, terceros relacionados o responsables solidarios han cumplido cabalmente con las disposiciones fiscales.

Asimismo, se puede decir que las facultades de comprobación en forma inmediata, persiguen crear la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir con sus obligaciones para no tener que afrontar

---

<sup>1</sup> De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa, novena edición, México, 1979., Pág. 643.

<sup>2</sup> Martínez Bahena, José Luis ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA, Editorial Sista, Segunda edición, 2001, pág. 120

situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

El autor Sergio Francisco de la Garza, señala que “la acción de fiscalizar consiste en analizar y presentar ante las autoridades hacendarias la conducta de los sujetos pasivos de los impuestos, a través del empleo de diversos métodos de comprobación, tales como auditorias, inspecciones, verificaciones, intervenciones y control, con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de estos causantes y terceras personas relacionadas con ellos.”<sup>3</sup>

### 1.1.2.- Autoridades Fiscales.

Es importante identificar en primera instancia que debe entenderse por Autoridad y en segundo lugar que debe entenderse por Fisco, para que posteriormente, en su conjunto podamos identificar plenamente quienes son las Autoridades Fiscales.

Por principio de cuentas mencionaremos que “Autoridad” es toda persona que puede disponer de la fuerza pública con el objeto de auxiliarse en el cumplimiento de sus determinaciones. Ayuda lo anterior, la siguiente tesis jurisprudencial que a la letra dice:

**“AUTORIDADES, QUIENES LO SON.-** El término autoridades para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen la fuerza pública, en virtud de circunstancias ya legales, ya de hecho, y que, por lo mismo que están en posibilidad de obrar como individuos que ejerzan actos públicos por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen.

Apéndice de jurisprudencia de 1917 a 1975 del Sumario Judicial de la Federación. Jurisprudencia común al Pleno y a las Salas Núm. 54. México. Pág. 115.”<sup>4</sup>

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa, novena edición, México, 1979., Pág. 700.

<sup>4</sup> Apéndice de jurisprudencia de 1917 a 1975 del Sumario Judicial de la Federación. Jurisprudencia común al Pleno y a las Salas Núm. 54. México. Pág. 115.

Por ello, las autoridades pueden imperar sobre los gobernados de acuerdo con la ley, ya que la autoridad lleva a cabo una función estatal.

El Doctor Ignacio Burgoa, opina en el sentido de que la autoridad, "es el órgano estatal investido de facultades de decisión, modificación o extinción de situaciones jurídicas en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa."<sup>5</sup>

Esto es, las Autoridades son representantes del Poder Público que gobiernan y administran y cuya legitimidad depende de una norma legal de carácter general y obligatorio, emanado del Congreso de la Unión, así como de nombramiento oficial.

De lo anterior, se concluye que, la Autoridad es el órgano perteneciente a la estructura gubernamental, cuyo propósito es lograr el cumplimiento de la Ley, en su caso la imposición de la misma, la exigencia a obedecerla y la obtención de su respeto y, en caso necesario, utilizando la fuerza pública.

Por otra parte, podemos señalar que "Fisco significa el tesoro público o erario, y proviene del latín "fiscus" que era la cestilla de mimbre en que se recogían los tributos debidos a los emperadores romanos; posteriormente se hizo extensivo a todo saco, talega o bolsa destinada a dicho objeto, y aún al mismo dinero en esta forma guardado. Con el tiempo sirvió para denominar al tesoro privado de los emperadores, y distinguirlo del tesoro público o erario."<sup>6</sup>

Flores Zavala al respecto dice, que este concepto de la personalidad del fisco desvinculada de la del Estado ha desaparecido y ahora sólo se le puede conceptualizar al Fisco, como el Estado considerado como titular de la hacienda

---

<sup>5</sup> Burgoa, Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES. Editorial Porrúa, S.A. 23ª Edición México 1991. Pág. 299.

<sup>6</sup> Sánchez León, Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1994, Pág. 49.

pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo.<sup>7</sup>

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al Fisco diciendo: "... Fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría el género y de autoridad fiscal la especie...."<sup>8</sup>

De acuerdo con lo anterior, el Fisco es sólo una parte de la Hacienda Pública, o sea, la que se forma con la recaudación de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación y que son los únicos incluidos en la cuestación por mandato legal, ya que ésta es la demanda, colecta o recaudación con objeto benéfico, quedando por ello contenidos en la misma, por su propia naturaleza, los créditos fiscales.

El autor Hugo Carrasco Iriarte, define a la autoridad fiscal como: "las personas investidas de poder frente a los gobernados que, en ejercicio de la titularidad de la hacienda pública que tiene el Estado, realizan funciones de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de contribuciones y aprovechamientos, así como de cualquier otro ingreso que en derecho corresponda al fisco, además de imponer sanciones al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria."<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Flores Zavala, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Editorial Porrúa, séptima edición 1965, Pág. 14.

<sup>8</sup> Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo: XLI, Pág. 945

<sup>9</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario Jurídico Temático, Editorial Oxford, Segunda edición, México, 2002, Pág.156.



Podemos comprender en propias palabras que **la Autoridad Fiscal** es el órgano perteneciente a la estructura gubernamental (Hacienda Pública), cuyo propósito es lograr el cumplimiento de la ley, en su caso la imposición de la misma, la exigencia a obedecerla y la obtención de su respeto, para efecto de obtener los créditos fiscales por concepto de contribuciones, impuestos, derechos y aprovechamientos, entre otros.

### **1.1.3.- Fundamento y Competencia.**

**A)** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, “entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas”.<sup>10</sup>

Todo mandamiento escrito por la autoridad fiscal debe estar fundado y motivado, pues con esto se garantiza que las autoridades realicen únicamente lo que la ley les permite.

**a) Fundamentación.-** Fundar, es expresar los preceptos legales en que se apoya el acto, en el cual existe una previa adecuación entre el motivo y el fundamento señalado en el acto de autoridad, como podría ser una orden de visita.

El vocablo fundamentación, se refiere a las normas generales que prevén una situación abstracta, así como a la situación concreta que encuadra en la

---

<sup>10</sup> Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su Presidente, por el año de 1978. Segunda parte. Mayo. Ediciones Suprema Corte de Justicia, S. de R.L. México 1978. Pág. 7

hipótesis normativa. La autoridad en consecuencia, únicamente puede realizar aquello que precisamente determine la ley vigente al momento de llevar a cabo el acto de autoridad.

La fundamentación legal de todo acto de autoridad debe de gozar de facultades expresas para actuar, es una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

**b) La Motivación.-** Motivar, es un acto con el cual se manifiesta las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho, que la autoridad formuló al establecer adecuación del caso concreto a la hipótesis señalada en ley.

La motivación del mandamiento de autoridad, son las razones particulares que lleven al órgano a dictar el acto, esto es, siempre se coincide en que motivar es exponer que se ha actuado con los supuestos de la ley.

La motivación implica "la necesaria educación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o a sufrir sus efectos".<sup>11</sup>

Esto es, que los órganos del Estado en su actuación no cometan ninguna arbitrariedad, ya que éste habrá de expresar las circunstancias de derecho que influyeron en la emisión del acto y además las razones que ha tenido la autoridad para emitir el acto, es decir, el propósito que ha perseguido al dictarlo.

**B) Resulta necesario analizar el concepto de autoridad competente, para lo que se requiere precisar qué se entiende por **Competencia**.**

---

<sup>11</sup> Burgoa, Ignacio. Ob. Cit. Pág. 617.

Competencia es el "...ámbito, la esfera o el campo dentro del cual un órgano de autoridad puede desempeñar válidamente sus atribuciones y funciones..."<sup>12</sup>

Es decir, la Competencia es el conjunto de atribuciones o potestades de cada persona jurídica, las cuales se otorgan a cada uno de los órganos que la integran para el ejercicio de sus funciones.

El Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales aporta la siguiente definición: Competencia.- Atribución otorgada en la ley, o en una disposición de carácter general, a una autoridad, con determinada denominación para realizar una actuación o emitir una resolución sobre una materia, en un territorio y en un tiempo específico.

Por lo que se refiere a la competencia, "ésta se puede dar en la ley por ámbito territorial, por lo que conocerá de los contribuyentes cuyo domicilio fiscal se encuentre dentro de un área específica; por grado, por lo que esa autoridad conoce de un determinado asunto por la jerarquía, del funcionario público, siendo evidente que a mayor jerarquía su competencia versará sobre asuntos con mayor diversidad; por cuantía, será en relación del monto de ingresos del contribuyente, o a la cuantía del asunto de que se trate; por el sujeto, se tomará en cuenta si se trata de personas morales, físicas o atendiendo a su lugar, como serían instituciones de crédito, contribuyentes mayores, contribuyentes menores, etc."<sup>13</sup>

La competencia tributaria, "es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido".<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso. Novena edición, Editorial Harla. México, 2004. Pág. 127.

<sup>13</sup> Martínez Bahena, Op. Cit. Pág.60

<sup>14</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.- PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO.- Editorial Limusa, S.A. de C.V.- 3ª. Edición.- México, 1996.- Pág. 41

Esta competencia tributaria va a ser ejercida por los órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, acorde con lo que se señale en su Reglamento Interior, en donde se fija su competencia por territorio, sujeto, cuantía, grado, materia.

El fundamento jurídico de la competencia de la administración pública en el ámbito tributario esta constituido por Leyes Administrativas y sus Reglamentos mediante las cuales se encomienda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Servicio de Administración Tributaria, la ejecución de las leyes fiscales e inclusive, el establecer y sancionar las infracciones en que incurran los contribuyentes.

C) Es importante distinguir dos cuestiones jurídicas fundamentales; la legitimidad, conocida como "competencia de origen", y la competencia propiamente dicha de las autoridades.

La legitimidad y la Competencia son dos conceptos diferentes, sin que pueda afirmarse que uno sea el género y el otro la especie. En este caso, el nombramiento, la elección hecha en términos legales en persona que posea los requisitos necesarios, constituye la legitimidad de una autoridad; a la vez, la competencia sería la suma de facultades que la ley otorga para ejercer ciertas atribuciones.

La legitimidad está referida a la persona, al individuo nombrado para un cargo público, y la competencia se relaciona sólo con la entidad moral denominada autoridad.

#### **1.1.3.1.- Constitucional.**

Podemos precisar que, el fundamento de todo nuestro Orden Jurídico Fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo

componen, las que para alcanzar plena validez, deben sujetarse en todo y por todo a sus principios y postulados.

En tales condiciones, la llamada "Carta Magna" aparece como la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá sujetarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

Señala el autor Andrés Serra Rojas que "La Constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de Gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y los deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos".<sup>15</sup>

Sobre ese punto, podemos decir que en nuestra Constitución, específicamente en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece el más importante principio del derecho fiscal mexicano, consistente en el deber para los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado y el Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Mismo que establece a la letra lo siguiente:

**"ARTICULO 31.-** 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."

---

<sup>15</sup> Citado por Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 11° edición. Editorial Themis, México 1996. Pág. 31

Es importante señalar la garantía Constitucional establecida en el artículo 14, conforme a la cual nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Cabe mencionar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 73 fracción VII otorga facultades al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Se debe tener presente que el artículo 73 en su fracción VII concede poder tributario ilimitado al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX reserva ciertas materias a la Federación.

El Gobierno Federal percibe anualmente los ingresos determinados en la Ley de Ingresos de la Federación en forma anual, dicha Ley contiene un catálogo de ingresos de los impuestos que han de cobrarse en un ejercicio fiscal y corresponde a la Cámara de Diputados en primer término su discusión y aprobación, de conformidad con el inciso H del artículo 72 Constitucional.

Una vez que he señalado brevemente cuales son los principales fundamentos constitucionales en materia de contribuciones, para entrar al tema central de mi trabajo de titulación, es menester ver el fundamento constitucional que tiene el Estado para poder verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los gobernados, esto es, el fundamento de las facultades de comprobación.

Sabemos que la Constitución Política del Estado Mexicano faculta al órgano Legislativo para establecer las contribuciones que deben cubrir los gobernados para sufragar el gasto público, sin embargo dicha facultad no es ilimitada, de tal suerte que en la propia Constitución aparecen distintas limitaciones que se conocen como garantías individuales y constituyen una de las restricciones al

poder del Estado, tanto en su aspecto Legislativo como Ejecutivo, y que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

Importa por ahora destacar que el sustento Constitucional del acto de fiscalización dentro y fuera del domicilio del contribuyente, está contemplado en el segundo párrafo del artículo 16 Constitucional, que establece la regulación facultativa de poder llevar a cabo visitas domiciliarias y requerir la exhibición de libros y papeles a fin de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, cuyo texto señala lo siguiente:

**“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, papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.**

Como se observa de lo anterior, es la autoridad administrativa quien constitucionalmente esta facultada para poder practicar visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, para lo cual se tendrá que sujetar a lo dispuesto en las leyes respectivas, como lo sería el Código Fiscal de la Federación, entre otros.

Se puede decir que el principal fundamento constitucional que faculta a la autoridad administrativa para poder practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes y/o exigirles la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, se encuentra en el segundo párrafo del artículo 16 Constitucional.

### **1.1.3.2.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.**

El 29 de diciembre de 1976, el Poder Ejecutivo proclamó y publicó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que vino a sustituir a la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado.

Atento a tal circunstancia, el Poder Constituyente Permanente reformó el artículo 90 Constitucional, el cual fue publicado en el Diario Oficial del 16 de abril de 1981 y quedó redactado de la siguiente forma:

“La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, y definirá las bases generales de creación de las Entidades Paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación”.

Cabe señalar que a través de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que expidió el Congreso de la Unión, en virtud de lo establecido por el artículo 90 Constitucional, se distribuyen los negocios del orden administrativo de la Federación, que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, y se establecen las bases genéricas de creación del sector paraestatal.

Por lo que se refiere al tema de investigación que abordamos, sólo nos interesa conocer en particular las facultades que tienen encomendadas las autoridades fiscales federales, representadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, facultades que se encuentran señaladas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece, que el cobro y administración de las contribuciones que la Federación tiene derecho a percibir, estará a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo importante en este punto es precisar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al ejercer las atribuciones que al Presidente de la República señala la fracción I, del artículo 89 de la Constitución Federal, de ejecutar las leyes tributarias, en relación con los artículos 26 y 31, fracción XI de la Ley Orgánica de



la Administración Pública Federal, tendrá facultades para el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes respectivas.

En ese tenor podemos precisar que el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece que:

**“Artículo 26.** Para el estudio, planeación y despacho del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

...

**Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

...”

A su vez, el artículo 31, fracción XI, de la Ley en comento establece a la letra lo siguiente:

**“Artículo 31.** A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

**XI.** Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables **y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.**

...”

Asimismo, la propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece en su artículo 14 que al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado quien, para el despacho de los asuntos de su competencia se auxiliará por los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.

Por su parte, en el Reglamento Interior de la Secretaría vigente, se establecen las facultades del Secretario, Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público y de Ingresos; del Oficial Mayor, del Procurador Fiscal de la Federación, del Tesorero de la Federación y del Contralor Interno de la Secretaría, así como de los directores generales, directores de área, coordinadores, jefes de unidad, subdirectores, jefes de departamento que auxilian en las funciones.

A su vez, el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

### **1.1.3.3.- Ley de Coordinación Fiscal.**

Como resultado de la décima reunión nacional de funcionarios fiscales de mayo de 1977, se proyecta la institucionalización de la coordinación fiscal, surgiendo así la vigente Ley de Coordinación Fiscal, la que entró en vigor el 1º de enero de 1980.

Es a través de la Ley de Coordinación Fiscal que se crea el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Dicho sistema tiene como finalidad el armonizar los aspectos impositivos de los tres niveles de gobierno: Federal, Estatal y Municipal; lo anterior se establece en el texto del artículo 1º de la Ley de Coordinación Fiscal.

También estableció el Legislador Federal en el citado artículo 1º, que es objeto de esa Ley establecer las participaciones que correspondan a las Haciendas de los Estados, Municipios y el Distrito Federal en los ingresos federales. Además de distribuir entre ellos tales participaciones:

- Fijar reglas de colaboración administrativas entre las diversas autoridades fiscales;
- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal;
- Dar las bases de su organización y funcionamiento.

"El Sistema de Coordinación Fiscal fue creado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, si bien la Ley entró en vigor en toda la República el 1º de enero de 1980, con tal acto legislativo quedó abrogada la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y Estados del

28 de diciembre de 1953, quedando así plenamente establecido el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.”<sup>16</sup>

La Federación, representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, celebra convenidos de Coordinación Fiscal con cada una de las Entidades Federativas y el Distrito Federal. Para tal efecto el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal establece que los Estados que desean adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a fin de recibir las participaciones que establezca la ley, lo harán mediante convenio que celebren con la mencionada Secretaría de Hacienda, el que debe ser autorizado por la Legislatura Estatal.

Una vez celebrado el convenio y aprobado por la Legislatura Estatal, tanto la Secretaría de Hacienda como el Gobierno del Estado del que se trate, ordenarán su publicación en el Diario Oficial de la Federación y Periódico Oficial del Estado. Asimismo, deben ser publicados los Decretos de las Legislaturas Locales por los que se autoricen o aprueben los convenios.

Para nosotros, es sólo importante señalar que de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal y según lo dispone su artículo 13, *“El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de las entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente”*.

Esto es, la Federación y las Entidades Federativas podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos, comprendiendo entre otras las funciones de fiscalización, o sea que las Entidades

---

<sup>16</sup> Quintana Valtierra, *Op. Cit.* Pág. 112

podrán ejercer las facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Lo anterior es así, ya que es muy claro el artículo 14 de la citada ley, al establecer que las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

Por lo tanto, podemos decir que las Entidades Federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal al ejercer las facultades de comprobación convenidas, serán consideradas como autoridades fiscales federales, lo anterior para coadyuvar con la Federación para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Es importante señalar que de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal, en contra de los actos que realicen las Entidades Federativas cuando actúen de conformidad con dicho precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las Entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

#### **1.1.3.4.- Código Fiscal de la Federación.**

Como hemos analizado anteriormente, el objetivo que persigue la autoridad fiscal por medio de su función fiscalizadora es evitar la evasión de contribuciones al detectar la posible omisión, mediante el cobro y recaudación de tales ingresos con sus correspondientes accesorios, esto es, la autoridad como representante del

Estado tiene la necesidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de destinatario de la norma tributaria, motivo por el cual el fisco necesita de diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación.

En ese orden de ideas podemos señalar que el Poder Legislativo proveyó a la autoridad fiscal, a través del Código Fiscal de la Federación de los tipos de facultades que puede ejercer, al señalar en su artículo 42, lo siguiente:

**“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 y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y 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 disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la 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 contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

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

**VIII.** Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

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

Por lo tanto, en términos de lo establecido en dicho dispositivo legal es evidente que la autoridad fiscal a fin de poder comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, podrán ejercer las facultades enumeradas en el mismo de manera conjunta, indistinta o sucesivamente.

Como podemos observar, dicho ordenamiento legal establece una clave fundamental para efecto de considerar cuando debe entenderse que se inician dichas facultades, pues precisa en su último párrafo que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En ese sentido, tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, nos enumera cuales son las facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales federales, no abundando en el momento respecto de cada una de ellas, ya que las mismas serán motivo de estudio en el tema siguiente.

Facultades que sabemos le competen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y particularmente al Servicio de Administración Tributaria, pues por disposición del mismo Código Fiscal de la Federación en el último párrafo de su artículo 33, se precisa lo siguiente:

“Cuando las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

(Énfasis añadido)

Ahora bien, lo importante en el punto que tratamos es identificar que el Código Fiscal de la Federación como un ordenamiento de jerarquía federal, determina cuales son las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal, las formalidades y reglas que se deben observar para su ejercicio, entendiéndose por autoridad fiscal principalmente al Servicio de Administración Tributaria.

#### **1.1.3.5.- Ley del Servicio de Administración Tributaria.**

Establece el artículo 17 de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal que para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

Ahora bien, por lo anterior es que para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que dentro de ellos se encuentra el cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es que se crea el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de dicha Secretaría de Estado.

“Con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria. En dicha ley se le otorga el carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”<sup>17</sup>

El objeto de este órgano desconcentrado es la realización de una de las actividades estratégicas del Estado consistente en la determinación, liquidación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, aplicado consecuentemente la legislación fiscal y aduanera en el ámbito de su competencia.

Este organismo goza de autonomía de gestión y presupuestal, así como de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Se establece también en la Ley que se instituye en el Servicio de Administración Tributaria, el Servicio Fiscal de Carrera, el cual tiene como finalidad el dotar a dicho servicio de un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, el que estará sujeto a un proceso permanente de capacitación y desarrollo integral.

El Servicio de Administración Tributaria programó el inicio de sus operaciones, conforme le establece el artículo 1º transitorio de su ley, el 1º de julio de 1997 y con fecha 30 de junio de 1997, se publicó en el Diario Oficial de la Federación su Reglamento Interior.

“El artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente a partir del 1º de julio de 1997, establece que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades

---

<sup>17</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Op. Cit. Pág. 140



ejecutivas que señala la ley que lo creó, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.”<sup>18</sup>

Al respecto los Tribunales del Poder Judicial de la Federación han establecido mediante tesis jurisprudenciales lo siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XII, Septiembre de 2000

Tesis: P. CXLIII/2000

Página: 44

**SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS LE OTORGAN LA NATURALEZA JURÍDICA DE UN ÓRGANO DESCONCENTRADO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.** El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponden, entre otras facultades, las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, funciones que había venido desempeñando desde el treinta y uno de enero de mil novecientos cincuenta y nueve a través de la Subsecretaría de Ingresos, pero mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en la que se creó el Servicio de Administración Tributaria, al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano tiene, en cuanto a su naturaleza, características fundamentales que lo ubican dentro de la desconcentración administrativa. Ello es así, en primer lugar, porque el artículo 1o. de la ley que lo creó declara expresamente que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otra parte, carece de personalidad jurídica propia, pues ningún precepto le confiere una distinta de la que corresponde a la dependencia centralizada; de igual manera, no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, como lo establece el artículo 3o. de la citada ley, de donde se irriere que tiene un catálogo de atribuciones y cierta libertad para ejercerlas, lo que releva a su titular de la necesidad de consultar con su superior la totalidad de sus actos; asimismo, carece de patrimonio propio, ya que no existe declaración formal alguna de que goce de uno distinto del que corresponde a la administración centralizada, siendo por ello irrelevante que se le confiera una suma de recursos que le garantizan la suficiencia presupuestal y financiera para el logro de sus objetivos; por último, la ley le atribuye una esfera de competencia típicamente autoritaria, propia, indudablemente, de la administración centralizada. Por tanto, el Servicio de

<sup>18</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, DICCIONARIO JURÍDICO TEMÁTICO DE DERECHO FISCAL. Volumen 3, Editorial Oxford, segunda edición, México D.F., 2003, Pág. 854

Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice a lo anterior que algunas de sus características sugieran, por su diseño, los marcos legales comunes a los organismos descentralizados, pues apreciadas en su integridad permiten concluir que dada su escasa trascendencia, no alcanzan a transformar su naturaleza de órgano desconcentrado.

Amparo en revisión 1310/99. Administraciones Inducomer, S.A. de C.V. 5 de junio de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Gonzalo Arredondo Jiménez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número CXLIII/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.

Además, el artículo 2º establece que el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

Es importante señalar que el Servicio de Administración Tributaria, como autoridad fiscal, goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, teniendo las facultades previstas en el artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, consistentes en:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados

- internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;
  - VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
  - 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;**
  - VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
  - IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;
  - X. Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en las materias fiscal y aduanera;
  - XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
  - XII. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y
  - XIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.”

Como puede observarse de la conformación y atribuciones que se le otorgan al Servicio de Administración Tributaria, este órgano absorbe las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Subsecretaría de Ingresos), en materia de determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones federales, con lo que se pretende asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de sus obligaciones fiscales y en materia de aduanas.

Esto es, el Servicio de Administración Tributaria posee facultades para poder 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, mismas que como sabemos se encuentran previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, específicamente su artículo 7º, fracción VII, faculta al Servicio de Administración Tributaria para poder ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efecto de vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.

Finalmente, señalaremos que el Servicio de Administración Tributaria para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, contará con una Junta de Gobierno, un Presidente, y las unidades administrativas que establezca su Reglamento Interior.

Por el tema que abordamos en este trabajo de investigación, no considero necesario estudiar cada una de las facultades que posee el Servicio de Administración Tributaria, así como su estructura interna y las facultades de cada uno de sus órganos internos, sólo considero importante señalar que su domicilio será la Ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales. Asimismo, contará con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas más importantes, así como en el extranjero, a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia conforme a la ley del Servicio de Administración Tributaria, al reglamento interior que expida el presidente de la República y a las demás disposiciones jurídicas que emanen de ellos.

#### **1.1.3.6.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.**

Es importante señalar que el reglamento es una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de la ley previa, en el caso que nos ocupa el Titular del

Ejecutivo Federal expidió el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria con la finalidad de lograr la exacta aplicación de la ley que le da lugar.

Así las cosas, podemos señalar que el actual Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001, es el ordenamiento que determina la estructura, funciones, facultades y competencia de sus unidades administrativas.

Así tenemos que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece que las principales unidades administrativas del SAT, son:

- Presidencia.
- Administración General de Tecnología de la Información.
- Administración General de Asistencia al Contribuyente.
- Administración General de Grandes Contribuyentes.
- Administración General de Recaudación.
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- Administración General Jurídica.
- Administración General de Aduanas.
- Administración General de Innovación y Calidad.
- Administración General de Evaluación.
- Administración General de Destino de Bienes de Comercio Exterior Propiedad del Fisco Federal.

Ahora bien, como observamos el Servicio de Administración Tributaria en su estructura interna esta encabezado por un Presidente y de él dependen diversas Administraciones Generales, las cuales a su vez están integradas principalmente por administradores centrales, administradores, subadministradores, jefes de departamento, coordinadores, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, verificadores, personal al servicio de la unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera y por los demás servidores públicos que señala el reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Para el ejercicio de todas las facultades que tiene encomendadas el Servicio de Administración Tributaria, se integra por diversas Administraciones Generales las cuales detentan facultades específicas, sin embargo para abordar el tema que nos ocupa, esto es, el referente a las facultades de comprobación, sólo estudiaremos las unidades administrativas que principalmente se facultan para el ejercicio de dichas facultades de comprobación, las cuales son la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la Administración General de Grandes Contribuyentes y la Administración General de Aduanas.

Así, tenemos que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de acuerdo con el artículo 23 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria posee entre otras las facultades siguientes:

“... ”

**VII.** Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal.....

**VIII.** Notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación.

**IX.** Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, con la presentación de las solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan.

**X.** Ordenar y practicar las clausuras preventivas de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades; que los expedidos no reúnan requisitos fiscales; o que los datos asentados en el comprobante correspondan a persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

**XI.** Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, y en el caso de dichos contadores, también 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 comprobar el

cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción **VII** de este artículo, así como autorizar prórrogas para su presentación. Tratándose de las revisiones previstas en esta fracción, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión, y en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión.

...

**XIII.** Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior y sus medios de transporte, en los supuestos que establece la Ley Aduanera cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por otras autoridades fiscales, así como, ordenar en los casos que proceda, el levantamiento del citado embargo y la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión del procedimiento a que se refiere esta fracción, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal; habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad fiscal y aduanera.

....

**XXIII.** Informar a la autoridad competente de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan constituir delitos fiscales acompañando, en su caso, la cuantificación del perjuicio sufrido por el fisco federal; de aquellos delitos en que incurran servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones.

...”

Como podemos observar la citada Administración General esta facultada prácticamente para poder ejercer todas las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual es la unidad con las más amplias facultades de fiscalización a nivel federal.

Es importante señalar que de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal dependen las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, las cuales poseen dentro de su circunscripción territorial las facultades fiscalizadoras precisadas anteriormente a favor de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Para abordar el tema que tratamos, sólo es importante citar que existen 66 Administraciones Locales de Auditoría Fiscal en toda la República Mexicana,

determinándose su circunscripción territorial en el Acuerdo de Circunscripción Territorial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2002.

Ahora bien, otra unidad administrativa con facultades de fiscalización expresas es la Administración General de Grandes Contribuyentes, unidad administrativa que posee dichas facultades respecto de los sujetos y entidades que establece el Apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Podemos señalar que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece a favor de la Administración General de Grandes Contribuyentes el poder ejercer las facultades de comprobación establecidas esencialmente en el Código Fiscal de la Federación, con la única limitante de que se trate de los sujetos y entidades que sean de su competencia, como se puede advertir de las fracciones XXX, XXXII, XXXV, XXXVII y XXXVIII, del Apartado A, del artículo 17 del citado ordenamiento legal.

Finalmente, dentro del Servicio de Administración Tributaria una de sus unidades administrativas que posee de manera importante facultades de comprobación, es la Administración General de Aduanas, pues en términos de las fracciones IX, XI, XVI y XXII del artículo 29 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se le faculta a esta Administración en esencia para ejercer sus facultades de comprobación como visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y de dictamen en materia de impuestos de comercio exterior.

En esos términos podemos decir que en materia del ejercicio de facultades de comprobación principalmente en materia de impuestos al comercio exterior, se delegan dichas facultades a la Administración General de Aduanas.

#### **1.1.4.- Los Administrados.**



En el otro lado de la relación tributaria administrativa se encuentran los administrados, respecto a los cuales podemos encontrar diversas categorías: los sujetos pasivos por adeudo propio, o principales, y los sujetos pasivos por adeudo ajeno, con responsabilidad sustituta, solidaria y objetiva, y además los terceros, que son aquéllos que no teniendo la obligación del pago del crédito fiscal, tienen deberes positivos o negativos de cooperación con la autoridad fiscal.

#### **1.1.5.- Obligación tributaria.**

La obligación tributaria está a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, del contribuyente y consiste en dar, hacer, no hacer y tolerar. El sujeto activo de esta relación lo es el fisco, que por ello, está facultado para exigir las obligaciones a cargo del contribuyente y que se encuentran sometidas a la potestad del fisco federal, con base en los criterios de vinculación introducidos en las leyes tributarias por el legislador.

Por lo que hace a la definición legal de obligación tributaria, ésta no se da ni en el Código Fiscal de la Federación de 1938, ni en el vigente de 1983; sólo el Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1º. de abril de 1967, dio una definición de obligación fiscal en su artículo 17, al decir: "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

La obligación tributaria tiene su origen en las leyes de carácter fiscal, por lo que es una obligación *ex lege*, aun cuando su nacimiento se encuentra vinculada a que en la ley se regule el hecho imponible, y el contribuyente realice el hecho generador.

Es decir, en el nacimiento de la obligación tributaria, la sola presencia del precepto legal no es suficiente para que nazca la obligación tributaria, tan solo debe considerarse como necesaria.

Por ende, la voluntad de los particulares no puede ser fuente de las obligaciones tributarias, como acontece en el derecho común, razón la cual si esta obligación de carácter fiscal, se clasifican en formales y sustantivas, y esta última consiste en dar las cargas fiscales que tienen que estar apoyadas en ley, entendiéndose como tal, la que formal y materialmente así lo sea, es decir, debe emanar del poder legislativo, acordes a la proporcionalidad y equidad que nuestra Constitución señala.

Cuando el Estado por medio de una ley ha decretado la vigencia de un tributo, en la cual contenga los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad, se estará en la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, sobre el particular señala: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho provistas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran", de donde este precepto se omite señalar cuando se genera la obligación fiscal, refiriéndose únicamente a las contribuciones, sin embargo, el artículo 17 del anterior Código Fiscal de la Federación, señalaba que: "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes".

En el caso de que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, que de acuerdo con las leyes fiscales den origen a una obligación tributaria, esta surge al realizarse el hecho imponible, sin que sea necesaria alguna actuación por parte del fisco. Por lo anterior, se concluye que, el nacimiento de la obligación tributaria, no se encuentra regulada en el Código Fiscal Federal vigente, sino sólo la causación de la contribución y la última instancia a la obligación de dar.

## **1.2.- Tipos de facultades de comprobación.**

La fiscalización para vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es una actividad que realiza la autoridad fiscal, la cual está facultada para comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, para comprobar la comisión de delitos fiscales; asimismo comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios, por medio de actos de molestia consistentes en:

- Rectificación de errores aritméticos, que aparecen en declaraciones.
- Revisión de la contabilidad y solicitud de informes a contribuyentes, responsables solidarios o terceros.
- Práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ello, con el propósito de revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la expedición de comprobantes fiscales.
- Revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- Práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- Recabación de los informes y datos de los funcionarios, empleados públicos y de los fedatarios, que posean con motivo de sus funciones.
- Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejerce la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

#### **1.2.1.-Rectificación de errores aritméticos, que aparecen en declaraciones.**

La revisión de declaraciones es una de las facultades de comprobación que tiene la autoridad fiscal federal de acuerdo con la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la cual dispone lo siguiente:

“I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.”

Facultad que por cuestión de competencia, como hemos visto anteriormente, le corresponde ejercer al Servicio de Administración Tributaria.

“La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.”<sup>19</sup>

Ahora bien, para tener un panorama correcto de que y para que se establece dicha facultad, es necesario partir de que la declaración es la manifestación en el formato aprobado por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual el contribuyente determina las contribuciones que debe pagar al fisco por haber realizado hechos generadores durante un ejercicio.

La declaración, “es un acto que manifiesta el saber de la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial, es decir, toda declaración contiene cuando menos el reconocimiento de la producción del hecho generador y la expresión de los datos necesarios para cuantificar la deuda tributaria que se pretende sean aceptados por la autoridad”.<sup>20</sup>

Esto es, la declaración contiene la información para cuantificar el pago que debe realizar el contribuyente al fisco. La declaración se debe de elaborar de acuerdo con la ley e implican operaciones aritméticas encaminadas a determinar, la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal, con el propósito de que se realice el pago. Esto es, contiene la determinación fiscal que el contribuyente hace para enterar correctamente su tributo.

---

<sup>19</sup> Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 213

<sup>20</sup> Martínez Bahena, Op. Cit. Pág. 67

Las características del crédito fiscal antes señaladas son validas para el caso de la revisión de la declaración, ya que se integra por el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba la existencia de la obligación incumplida y su deficiente determinación de la base y que dan origen a que se emita la liquidación respectiva, y que la recaudación exija el adeudo vía crédito fiscal.

La declaración tiene datos que van más allá del concepto meramente informativo, puesto que contienen la determinación en cantidad líquida de la deuda y por ello la revisión de declaraciones es un procedimiento administrativo, en el cual, el fisco califica la declaración del contribuyente formulada previamente.

El procedimiento está apoyado en la captura y cruce de información vía computación que en forma interna realiza el fisco para verificar si el contenido de la declaración del contribuyente es correcta, aún cuando es evidente que la declaración del contribuyente hecha dentro de los plazos y en las formas oficiales se debe presumir sincera.

Es importante, señalar que en el ámbito de la Administración Tributaria el primer indicio de control efectivo que hace sentir la presencia de la autoridad en el ánimo del contribuyente, es la vigilancia del cumplimiento de sus obligaciones formales y el segundo, la vigilancia de la congruencia de los datos reportados.

A lo anterior se podría agregar que la vigilancia de obligaciones está fuera de discusión, pues se le ve como un sistema inherente a la Administración Tributaria; así creemos deben verse los sistemas de revisión masiva de declaraciones.

El sistema de Revisión Aritmética que tiene la autoridad instrumentado, asegurar que el índice de error sea mínimo, y dicha revisión se efectúa al 100% de las declaraciones presentadas por las personas físicas y morales, se puede decir

que de ese proceso de verificación surgen declaraciones correctas, modificación de saldos a favor y probables liquidaciones.

### **1.2.2.-Revisiones de gabinete o de escritorio a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados.**

Una de las formas de fiscalización con que cuentan las autoridades es el requerimiento de documentos para comprobar el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, en términos de la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que dice a la letra lo siguiente:

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

Como observamos de la disposición transcrita, se faculta a la autoridad fiscal para requerir la exhibición de documentos, a fin de comprobar que los sujetos pasivos por adeudo propio o por adeudo ajeno, han cumplido con sus obligaciones fiscales y, en su caso, determinar los tributos omitidos, facultad que se ha denominado revisión de gabinete o de escritorio.

A efecto de que la autoridad esté en aptitud de revisar la documentación, ésta deberá ser exhibida en el domicilio fiscal de los contribuyentes, establecimientos o en las oficinas de la propia autoridad fiscal que así lo requiera.

Como se señaló en el punto 1.1.3.5., con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria y, con fecha 22 de marzo de 2001, se publicó su Reglamento Interior vigente, por lo que de acuerdo a estos instrumentos jurídicos compete al Servicio de Administración Tributaria la facultad de requerir a los contribuyentes, a los responsables solidarios y terceros, la exhibición de su documentación contable,

declaraciones y avisos, a fin de comprobar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El Código Fiscal de la Federación prevé específicamente en su artículo 48, las reglas que debe observar la autoridad fiscal al ejercer dicha facultad, estableciéndose por ejemplo en su fracción I, que dicha facultad de comprobación se iniciará cuando las autoridades fiscales notifiquen a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, el oficio de solicitud de informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella para revisarla en las oficinas de dichas autoridades.

El oficio de solicitud de información debe cumplir con los requisitos y formalidades que señalan los artículos 38 y 48 del Código, los que a continuación se señalan:

- A) Deberá constar por escrito.
- B) Señalar correctamente el nombre y domicilio completo y sin abreviaturas del contribuyente, así como, en su caso, su denominación o razón social.
- C) Contener la competencia del funcionario que lo emite.
- D) Estar debidamente fundado y motivado.
- E) Indicar con precisión el o los ejercicios a revisar y el período.
- F) Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente.
- G) Debe señalar única y exclusivamente los impuestos a revisar y que son sobre los que se solicitará la documentación e información.

Además se precisa, que el oficio de solicitud de información se notificará en el domicilio que aparezca en el RFC del contribuyente como domicilio fiscal; tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde ésta se encuentre.

En virtud de que, con la notificación del oficio de solicitud de información se inician las facultades de comprobación, dicha notificación deberá hacerse al contribuyente o a su representante legal, por lo que, en caso de que los mismos no se encuentren en el domicilio señalado en el punto anterior, procederán a dejarles citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que

esperen a una hora determinada del día siguiente para recibir el citado oficio; si el contribuyente o su representante legal no atienden el citatorio, el oficio se notificará con la persona que se encuentre en el domicilio señalado.

En el oficio de solicitud, se deberá señalar el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos, plazo que de acuerdo con el artículo 53, inciso c) del Código, será de quince días contados a partir del siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación, pero además, dicho plazo de acuerdo con el último párrafo del mismo numeral invocado, se puede ampliar por las autoridades fiscales por diez días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de obtener.

Como consecuencia de la revisión de la contabilidad de contribuyentes en las oficinas de las propias autoridades, se dispone la obligación a las autoridades fiscales de formular un oficio de observaciones, para notificarlo a los contribuyentes a quienes se les está efectuando la revisión, en el cual se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Asimismo, se precisa que tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades (gabinete), se procederá conforme a la fracción VI del Artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, precisando en el oficio de observaciones que se gire a los contribuyentes, que para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal, cuentan con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que surta efectos la notificación del oficio de observaciones. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.



Si el contribuyente no presenta dentro del plazo probatorio establecido la documentación comprobatoria que desvirtúe los hechos y omisiones consignados en el oficio de observaciones, los mismos se tendrán por consentidos; es decir, que el contribuyente los acepta en esos términos, por lo que una vez que se emita la liquidación se deberá asentar esa situación, por así disponerlo la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

### **1.2.3.-Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados.**

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, es la de practicar visitas en el domicilio o dependencias de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales.

"Este tipo de visitas encuentran su fundamento constitucional en el párrafo segundo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que la autoridad podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos; a su vez, en relación con los cateos, señala que en toda orden de cateo sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el

ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.<sup>21</sup>

Como se sabe, esta facultad de comprobación es considerada como una de las más importantes, por no decir que es la más importante, completa y regulada por nuestro sistema jurídico, pues mediante ella el fisco se introduce en el domicilio fiscal del contribuyente para efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, imponer al infractor la sanción que corresponda, o formular la denuncia o la querrela cuando se trate de posibles delitos fiscales.

Como se dijo con anterioridad, la autoridad fiscal está facultada medularmente entre otros, para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, observando las reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación para tal efecto.

La visita domiciliaria se inicia legalmente cuando los visitadores entregan al contribuyente o a su representante legal la orden de visita domiciliaria, por lo que es de vital importancia que dicha orden contenga todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enuncian, para que la misma pueda surtir plenamente sus efectos jurídicos:

- a) Siempre debe constar por escrito.
- b) Contener correctamente el nombre, denominación o razón social del contribuyente a quien va dirigida.
- c) Señalar la autoridad que la emite con su correspondiente competencia, en la que se incluirá su circunscripción territorial y el Acuerdo Delegatorio que la faculta si su competencia la tiene delegada. Tratándose de las Entidades Federativas, éstas deberán actuar a través de los funcionarios competentes que prevean sus Leyes, y; además, deberán citar las cláusulas del convenio que contempla las facultades de comprobación conferidas.
- d) Estar fundada y motivada.

---

<sup>21</sup> Rodríguez Lobato, Op. Cit. Pág. 215

- e) Señalar única y exclusivamente los impuestos que serán objeto de revisión, a fin de que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar.
- f) Señalar el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita, el cual generalmente será el domicilio fiscal de los contribuyentes.
- g) Deberá indicar con precisión el o los ejercicios fiscales y/o el período que se va a revisar.
- h) Precisar el nombre del visitador o visitadores que deban efectuar la visita, quienes lo podrán hacer conjunta o separadamente.
- i) Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente emisor de la orden.

Otra formalidad que debe observarse es la relativa al horario y a los días en que las autoridades fiscales pueden iniciar y desarrollar una visita domiciliaria, pues de conformidad con el CFF, existe una limitante para la práctica de diligencias administrativas, por virtud de la cual no se puede otorgar un facultamiento general para que la autoridad actúe fuera del horario y los días hábiles; por lo tanto, es menester tener presente los límites dentro de los cuales se pueden llevar a cabo los procedimientos inherentes a la fiscalización.

Para tal efecto debe considerarse en principio que el artículo 13 del Código establece que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, entendiendo por horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, en tanto que para determinar los días hábiles, el artículo 12 del mismo ordenamiento legal señala que no deberán considerarse los sábados, los domingos, el 1º de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1º y 5 de mayo, el 16 de septiembre, el 20 de noviembre, el 1º de diciembre de cada seis años cuando corresponda la transmisión del Poder Ejecutivo Federal y el 25 de diciembre; así como los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales.

Otro requisito que también debe ser cuidado, es el relativo a que en todos los casos debe existir coincidencia entre el lugar o lugares señalados en la orden de visita domiciliaria y el lugar o lugares en que materialmente se va a desahogar la diligencia (artículo 43, fracción I, del Código).

Por regla general, la visita deberá ordenarse al domicilio fiscal de los contribuyentes (artículo 44 fracción I del Código), por lo que deberá verificarse que el mismo aparezca claramente señalado en la orden de visita, sin embargo, debe tenerse presente que la visita puede realizarse en otro u otros domicilios, que aún cuando no están manifestados como domicilio fiscal, lo sean conforme a lo que establece como tal el artículo 10 del Código, mismo que además regula dicha posibilidad en su último párrafo.

Ahora bien, es importante precisar algunos aspectos importantes del procedimiento para entregar la orden de visita, pues de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación su entrega y notificación esta sujeta a una serie de requisitos y formalidades.

Dicho procedimiento se inicia cuando se presentan los visitadores al domicilio fiscal y demás lugares en los que se va a practicar la diligencia, y requieren en primer término, la presencia del visitado o de su representante legal, en el entendido de que si no estuvieren presentes, procederán forzosamente a dejar citatorio con la persona que esté en dicho lugar, quien lo deberá firmar de recibido para que el mencionado visitado o su representante legal los esperen a hora determinada del día hábil siguiente, a efecto de que reciban la orden de visita; si el visitado o su representante se encuentran, se procederá al inicio de la visita mediante la entrega de la orden. Es obvio que si está el contribuyente o el representante legal no se deja citatorio y se entrega la orden, señalando finalmente que conforme al Código, el citatorio se puede entregar a quien se encuentre en el domicilio, indicando que el objeto del mismo es para hacer entrega de la orden de visita domiciliaria.

Si el contribuyente o su representante legal no atendieren el citatorio en la fecha y hora señalada en el mismo, la visita se podrá iniciar con quien se encuentre en el lugar o lugares que se van a fiscalizar.

Como acto posterior inmediato, una vez notificada legalmente la orden de visita, se tendrá que levantar el acta parcial de inicio, ya que la misma constituye una de las principales actas que se levantan durante la visita domiciliaria, pues en ella se hace constar que las autoridades cumplieron con todas las formalidades que exige el Código para iniciar tal acto administrativo.

Un elemento importantísimo que deberá quedar registrado en el acta parcial de inicio es la identificación de los visitadores, pues aún cuando el artículo 44 fracción III del Código dispone que los visitadores se deben identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, conforme a la jurisprudencia del PJJ, dicha identificación debe ser pormenorizada, pues sólo de esa manera se cumple con la garantía de seguridad jurídica, ya que el visitado, a través de dicha identificación tiene la certeza que los visitadores son personas que efectivamente representan a las autoridades fiscales federales y, que están debidamente legitimados para entrar a su domicilio.

En relación con la identificación de los visitadores, es importante mencionar que el Código establece en su artículo 43, fracción II, que los visitadores pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, en cualquier etapa de la auditoría por la autoridad competente.

Otro requisito de suma importancia en el acta parcial de inicio es el nombramiento de dos testigos, el cual debe cumplirse en los términos que señala el artículo 44, fracción III del Código, pues no basta que aparezcan en la citada acta los testigos, sino que es necesario que éstos se designen tal como señala el mencionado precepto legal, además de que este requisito está considerado como una garantía constitucional.

Para el cumplimiento legal de la designación de testigos deberá asentarse en el acta parcial de inicio que los visitadores requirieron al visitado o a su representante legal, o con quien se entienda la visita, para que designara dos testigos, y que en caso de que tales personas se hubieren negado a nombrarlos, o

de que los nombrados no hubieren aceptado servir como tales, los visitadores los designaron, hechos éstos que se deberán hacer constar en forma precisa y clara en dicha acta parcial de inicio.

De conformidad con los artículos 44, fracción II y 46 fracción III, del Código, desde el inicio o durante el desarrollo de la visita domiciliaria, las autoridades fiscales podrán asegurar la contabilidad, correspondencia, bienes y mercancías del contribuyente, cuando se presente alguno de los siguientes supuestos:

- A) Exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita domiciliaria.
- B) Se localice correspondencia, documentación o bienes que no estén registrados en contabilidad.
- C) Descubra bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, se debió manifestar a las autoridades fiscales o autorizarse por ellas, sin haber cumplido con esa obligación.

De conformidad con lo previsto en el artículo 45 del Código, el visitado, su representante legal, o en su caso, el tercero, están obligados a mantener a disposición de los visitadores, la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales; por su parte, los visitadores están autorizados para solicitar verbalmente, datos, informes y documentos que consideren necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por otra parte, señalaremos sintetizadamente que de conformidad con la fracción I del artículo 46 del Código, las actas de auditoría que se levanten durante la visita deben contener los hechos y omisiones observados durante la misma de una manera circunstanciada, lo cual debe entenderse como la forma de detallar y asentar clara y pormenorizadamente cada uno de los hechos y omisiones acaecidos, la documentación o bienes que se revisaron, el procedimiento que se siguió para determinar ingresos omitidos, etc., datos todos estos que deben estar soportados con la documentación comprobatoria idónea.

De conformidad con el artículo 46-A del Código, vigente a partir del 1° de enero de 1998, las autoridades fiscales por regla general deberán concluir la visita domiciliaria que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes dentro de un plazo máximo de seis meses, contados a partir de que se les notifique a los contribuyentes la orden de visita, pudiendo dicho plazo de acuerdo con la disposición vigente a partir de 2004, ampliarse por una ocasión por un plazo igual.

Ahora bien, dicho precepto legal (artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004) señala que los contribuyentes que integran el sistema financiero, así como aquellos que consolidan para efectos fiscales, el plazo para su conclusión será de un año contado a partir de la fecha en la cual se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Además, precisa dicho precepto legal que el plazo será de dos años, para los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o este ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México.

Por otra parte, el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de gabinete, incluida la prórroga a dicho plazo, se suspenderá en los siguientes tres supuestos:

- A) Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- B) Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- C) Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente, o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

Finalmente, el artículo 47 del Código vigente para 2004, establece que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas que hayan ordenado, cuando el contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a dictaminarse de conformidad con el quinto párrafo del artículo 32-A del Código Tributario Federal.

#### **1.2.4.-Efectuar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales.**

Una de las facultades de comprobación muy importante derivado de que se observó que los contribuyentes con local fijo que efectuaban ventas o prestaban servicios al público en general frecuentemente no cumplían con la obligación de expedir comprobantes fiscales por las operaciones realizadas, provocando con lo anterior que no se declararan todos los ingresos percibidos y como consecuencia la omisión en el pago de sus contribuciones.

Se puede decir que la causa de ese problema se debe a la falta de cultura fiscal, sobre todo con los contribuyentes clasificados como medianos o pequeños, y a que al público en general o consumidor final no le interesa solicitar o exigir el comprobante por las compras efectuadas o los servicios solicitados, ya que no le van a dar efectos fiscales.

Por lo anterior, se consideró conveniente implantar la facultad en el Código Fiscal de la Federación, para que la autoridad fiscal federal pueda verificar el cumplimiento de la obligación que tienen los contribuyentes que enajenen bienes o presten servicios al público en general, de expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, sancionando a aquéllos que no cumplan y pretendiendo obtener un efecto multiplicador a través de los contribuyentes a los cuales se les aplique la citada visita.



Ahora bien, las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con la obligación señalada, realizarán las verificaciones en los términos de los artículos 42, fracción V y 49, del Código Fiscal de la Federación.

Las visitas de verificación correspondientes, deberán realizarse en los horarios y días de acuerdo a las actividades de los contribuyentes que se vayan a visitar, habilitándose en su caso, días y horas inhábiles, de acuerdo a lo señalado por el artículo 13, del CFF.

Las diligencias se realizarán conforme al artículo 49, fracción II, del CFF, entregando la orden de verificación y en su caso el oficio de habilitación de días y horas inhábiles al contribuyente, su representante legal, encargado o a quien se encuentre al frente del domicilio fiscal, establecimientos, sucursales o locales de los contribuyentes, identificándose plenamente para tal efecto los visitantes.

La fiscalización que se realice al amparo de este procedimiento, comprenderá única y exclusivamente la comprobación del cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes por las operaciones que realizan los contribuyentes y que dichos comprobantes reúnan los requisitos fiscales; conforme a los artículos 29 y 29-A del CFF., en el preciso momento en que se lleva a cabo la diligencia.

Debiendo la autoridad, circunstanciar en el acta que al efecto se levante, los hechos e irregularidades conocidas, señalando las características del bien enajenado o del servicio prestado por los que no se expidió comprobante, y el importe total de cada operación.

Por lo cual la autoridad, después de circunstanciar cuidadosamente las irregularidades detectadas en la expedición de comprobantes que realiza el contribuyente, señalando las características de la mercancía enajenada o servicios prestados por los que no se expidió el comprobante, o bien, que los expedidos no

cumplen con los requisitos legales establecidos en las disposiciones legales aplicables, se le comunicara al contribuyente que cuenta con un plazo de tres días hábiles para desvirtuar los hechos asentados, presentando al efecto dentro de este plazo las pruebas que estime convenientes.

Ahora bien, después de transcurrido el plazo de tres días y en caso de que el contribuyente no presente pruebas o las presentadas no desvirtúan los hechos consignados en el acta de visita, se procederá a imponer la multa correspondiente y en los casos de reincidencia por ser la segunda o subsecuentes verificaciones se impondrá además la clausura preventiva de su establecimiento.

#### **1.2.5.-Practicar avalúos o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.**

En el artículo 42, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación se establece como otro procedimiento de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, el practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte. Dicho procedimiento tiene el propósito de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, establecer en su caso los tributos omitidos, o bien determinar la comisión de delitos fiscales.

Dicha facultad aparece prevista en distintas leyes fiscales federales; por ejemplo, en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se faculta a la autoridad fiscal a modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, señalando en el caso de los precios en operaciones de importación o exportación o pagos al extranjero, pueden considerar el avalúo que practiquen u ordenen practicar dichas autoridades.

Para efectos de determinación de la base gravable en lo que concierne a los ingresos por enajenación de bienes, cuando por la naturaleza de la transmisión

no haya contraprestación, el artículo 146 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta se establece la facultad de la autoridad fiscal administrativa de cuantificar el ingreso por medio de un avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

“Cuando la autoridad fiscal carece de elementos necesarios que le permitan conocer el valor de bienes inmuebles, así como su verificación física para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, práctica u ordena se haga el avalúo y, en su caso, realiza la verificación de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.”<sup>22</sup>

En relación a la verificación de bienes y mercancías en transporte, la parte final del primer párrafo del artículo 13 del Código, dispone que: “Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día”.

La documentación que debe acompañarse a las mercancías en transporte por el territorio nacional es, según sea el caso, la siguiente:

- Pedimento de importación.
- Carta de Porte.
- Notas de:
  - Remisión.
  - Envío.
  - Embarque o despacho.

Los requisitos que debe contener la documentación que acompañe a las mercancías en transporte por el territorio nacional son los siguientes:

- a) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o

---

<sup>22</sup> Martínez Bahena, Op. Cit., Pág. 85

- establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes;
- b) Contener impreso el número de folio;
  - c) Lugar y fecha de expedición;
  - d) Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida;
  - e) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen;
  - f) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deben trasladarse, en su caso;
  - g) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación;
  - h) Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados.

#### **1.2.6.-Recabar informes y datos de los funcionarios, empleados públicos y de los fedatarios que posean con motivo de sus funciones.**

En el artículo 42, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación se establece como otra facultad de fiscalización de las autoridades fiscales con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes o, en su caso, de determinar la comisión de delitos fiscales, la de recabar de funcionarios y empleados públicos, así como de fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

La autoridad fiscal al recabar informes y datos que posean los funcionarios y empleados públicos, así como de los fedatarios con motivo de sus funciones, esta en posibilidad de que su labor fiscal ahora tenga mayor alcance al ser más costeable y en menor tiempo.

### **1.2.7.-Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.**

Dentro de las facultades de fiscalización de las autoridades fiscales federales, el artículo 42, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para allegarse las pruebas necesarias a fin de formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público, para que tal representación social ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

En ese caso, las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa conceda a las actas de la policía judicial, además de que la autoridad, a través de los abogados hacendarios que designe, será tercero coadyuvante del ministerio público.

### **1.2.8.-Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.**

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación faculta a los contribuyentes a presentar sus estados financieros a través de dictamen formulado por contador público legalmente autorizado, estableciéndose así una relación tripartita entre el contribuyente, la autoridad fiscal y el contador público.

“La presentación de este tipo de dictámenes es ventajosa tanto para el fisco como para los contribuyentes, ya que los hechos así afirmados por estos últimos se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Por otra parte, el contribuyente que no se acoge a este beneficio es considerado como posible evasor fiscal y por lo mismo sujeto de otros medios de control, tales como las visitas de auditoria, a partir de las cuales se determinará si ha cumplido con sus obligaciones.”<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Quintana Valtierra, Op. Cit. Pág. 233

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según se desprende del artículo 52 de Código Fiscal de la Federación, de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

El dictamen que emite el contador público goza de una presunción relativa (*juris tantum*) de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos; el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo; y que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el mencionado Reglamento del Código.

La revisión del dictamen del contador público consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal, incluso requiriendo información y documentación complementaria del propio contador o del contribuyente, para cerciorarse de que fue formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados, en este sentido únicamente señalaremos algunos puntos relevantes respecto al ejercicio de dicha facultad de comprobación, en virtud de que por ser el tema principal de este trabajo de investigación será abordado con toda oportunidad en el siguiente capítulo.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el derecho de los contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular, pero autorizado por la autoridad fiscal, para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las

obligaciones fiscales correspondientes, sino que la existencia de este derecho se encuentra implícita en las disposiciones contenidas en los artículos 42, fracción IV (que establece la facultad de comprobación que tiene el fisco respecto del dictamen) y 52 (que prevé cuál es la eficacia jurídica del dictamen).

Tampoco preveía el Código Fiscal de la Federación vigente hasta antes de la entrada en vigor del nuevo Código Fiscal de la Federación (2004), el procedimiento para la presentación del dictamen y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de él. Encontrándose regulado dicho procedimiento de revisión en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 45 a 58, ya en los mismos se refería a este dictamen y se disponía cómo y cuándo debe presentarse; cuáles son los requisitos personales que debe satisfacer el contador público; cuándo la solicitud o requerimiento de informes se considera el estudio ordinario del dictamen y cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, etc. Sobre este particular consideramos que las disposiciones relativas a la manera de ejercer este derecho, es decir, cómo y cuándo debe manifestarse a la autoridad fiscal el ejercicio del derecho; a las características y contenido del dictamen; y al ejercicio de las facultades de comprobación por el fisco debieran estar en ley, o sea, en el Código Fiscal de la Federación, y no en un reglamento, pues se trata de los elementos esenciales de esta institución jurídica fiscal.

Es pertinente apuntar, además, que aunque el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, ni este ordenamiento, aunque fuera indebido, ni el Código que reglamenta, como ya hemos dicho, preveía el procedimiento para el desarrollo o ejercicio de las facultades de comprobación, sin embargo con la adición del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2004, se establece en Ley, el procedimiento que debe seguir la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación tratándose de la revisión del dictamen fiscal de los contribuyentes.

Pues en dicho ordenamiento se determina como una facultad reglada que la autoridad fiscalizador al ejercer su facultad de comprobación para revisar el dictamen fiscal de los contribuyentes deberá en primer lugar requerir al CPR la exhibición de sus papeles de trabajo, además de la información y documentación adicional necesaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, para así poder iniciar una revisión de gabinete y finalmente poder llegar a una visita domiciliaria.

Sin embargo, no se establece todavía, si se le dará al contribuyente la oportunidad de intervenir dándole a conocer el resultado de la comprobación y concediéndole la oportunidad de formular aclaraciones, etc. Todo ello en observancia de la garantía de audiencia que consagra nuestra Ley Fundamental.

En la práctica, hemos observado que cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, sigue un procedimiento similar al de una revisión de gabinete y concluida su revisión, si considera que hay alguna irregularidad, comunica al contribuyente sus observaciones y le concede plazo para que formule su inconformidad y aclaraciones (20 días) y rinda las pruebas que estime pertinentes.

Pero hemos de subrayar que ante la ausencia de disposición legal o reglamentaria al respecto, resulta que este procedimiento constituye una actuación graciosa de la autoridad fiscal.



## CAPÍTULO SEGUNDO

### 2. LA REVISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL.

#### 2.1.- Dictamen Fiscal.

Hace 45 años que surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, denominado abreviadamente dictamen fiscal. "Esta figura surge mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de abril de 1959, asimismo en esa fecha se integró la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, el Registro de Contadores Públicos Dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilizaran los servicios profesionales de auditores externos; expresando éstos después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de una entidad, su informe, su opinión sobre los propios estados financieros y el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente."<sup>24</sup>

El 1º de abril de 1967, entró en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación que contenía en su artículo 85 los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el contador público que no cumpliera con los mismos; derogándose en esta misma fecha el decreto del 21 de abril de 1959, es conveniente destacar que dentro de los citados requisitos se estableció que el dictamen debía formularse de acuerdo con las normas de auditoría, lo cual constituyó un reconocimiento explícito en el Código Fiscal de la Federación de las normas de actuación profesional que la contaduría pública afiliada al Instituto Mexicano de Contadores Públicos se había auto-impuesto previamente.

---

<sup>24</sup> José Luis Doñez L. FISCO ACTUALIDADES, Tomo 31, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Mayo 2003, Pág. 1

El 9 de abril de 1980, se publicó el Reglamento del artículo 85 del Código Tributario, que reguló diversos aspectos inherentes al contenido del dictamen fiscal.

El 1º de enero de 1983, se reformó el Código Fiscal, en cuyo artículo 52 se establece la trascendencia legal del dictamen fiscal, así como los requisitos generales para su validez y las sanciones para el contador público que no cumpliera con las disposiciones relativas.

El 29 de febrero de 1984, se emite el Reglamento del Código Fiscal, estableciéndose en el capítulo III todo lo relacionado con los dictámenes fiscales que formulan los contadores públicos.

Asimismo, el 26 de diciembre de 1990 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la incorporación al Código Fiscal de la Federación del artículo 32-A, con vigencia a partir del 1 de enero de 1991, a partir de esta fecha, existe la obligación para que los contribuyentes con las características mencionadas en ese artículo de la Ley, dictaminen sus estados financieros por contador público registrado.

El 31 de marzo de 1992, se reforma el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para establecer que en la revisión del dictamen fiscal las autoridades fiscales podrán requerir indistintamente al contador público, al contribuyente o a terceros la información y documentación necesaria para verificar el dictamen fiscal; y eliminar, así el denominado "Procedimiento de revisión secuencial".

El 29 de junio de 1992, se publicaron las reglas generales de integración y presentación en "disco magnético flexible" de la información de los dictámenes fiscales. Por otro lado el 22 de diciembre de 1993, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la modificación a la fracción I del artículo 52 del citado Código, para establecer en su inciso b), que también pueden dictaminar las personas de

nacionalidad extranjera conforme a los Tratados Internacionales de que México sea parte.

El 15 de diciembre de 1995, en el Diario Oficial de la Federación se publicaron diversas reformas fiscales relacionadas con el dictamen fiscal, cuya vigencia es a partir del 1º de enero de 1996.

Por otra parte, es importante señalar que hasta 1996 el dictamen se presentó apoyándose en hojas electrónicas de cálculo, ocasionando que la integración de información presentara algunas deficiencias al convertir la información del formato de hoja de cálculo a un formato de base de datos para la explotación interna en la SHCP, sin embargo, el acelerado avance tecnológico en materia de desarrollo de sistemas automatizados de información y la disponibilidad de Hardware más poderoso, hicieron que el uso de hojas electrónicas de cálculo se volviera obsoleto y poco funcional, lo que obligo a pensar en un sistema de uso específico que contara con las ventajas de la automatización en el manejo de la información fiscal.

Por lo anterior, fue que en 1997 se propuso el uso de un sistema automatizado conocido como Sistema de Presentación del Dictamen (en adelante SIPRED), pero por extemporaneidad, su distribución y uso por parte de los contribuyentes y la contaduría pública organizada se relegó hasta el siguiente ejercicio fiscal. Como consecuencia de lo anterior, para 1997 se propone el uso de un sistema automatizado de información de uso específico para capturar, editar, y presentar el dictamen fiscal a la SHCP en una base de datos, simplificando y cambiando por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes. Y es así como en 1999 el contribuyente hace uso del SIPRED.

El 5 de enero de 2004, se publica el nuevo Código Fiscal de la Federación y con él, tal vez las reformas más importantes en materia del dictamen fiscal de

estados financieros para efectos fiscales, ya que ahora su presentación es a través de Internet, invariablemente.

Derivado de lo anterior, podemos decir que de esa forma dio inicio el dictamen fiscal que es una derivación de la auditoría de los estados financieros. Constituye una actividad importante, privativa y exclusiva de la Contaduría Pública, por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador. El Contador Público tiene la preparación, experiencia y autorización legal para su ejercicio.

Finalmente, podemos señalar que el dictamen fiscal es un medio de fiscalización indirecto único en el mundo, que en la actualidad, específicamente para el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el dictamen fiscal representa un medio indirecto de vigilancia y control de las obligaciones fiscales a las que están afectos los contribuyentes.

### **2.1.1.- Concepto.**

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, se advierte que la palabra "dictamen" proveniente del latín 'dictamen' y que significa opinión o juicio que se forma o emite sobre una cosa.

Sin embargo, en diccionarios más especializados encontraremos algunas particularidades de este término. Así por ejemplo vemos para el derecho, la definición de este vocablo es:

**DICTAMEN.-** "Opinión o consejo que el perito en cualquier ciencia o arte, formula verbalmente o por escrito, acerca de una cuestión de su especialidad, previo requerimiento de las personas interesadas o de una autoridad de cualquier orden, o espontáneamente, para servir un interés social singularmente necesitado

de atención. El Dictamen Pericial es uno de los medios de prueba autorizado por la Generalidad de las Legislaciones, tanto civiles como penales.”

Por otro lado, El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en su Boletín No. 4010 de normas y procedimientos de auditoría, define el dictamen como:

**DICTAMEN.**- “Es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión y en el que expresa su opinión, relativa a la naturaleza, alcances y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate”.<sup>25</sup>

Por otra parte, el autor Hugo Carrasco Iriarte define al dictamen señalando que, “Es el documento que expide el contador público con su firma al terminar una auditoría de balance y que contiene dos secciones: a) una breve explicación del alcance del trabajo realizado; b) su opinión profesional acerca de los estados financieros examinados en cuanto a si presentan de manera razonable la situación financiera de la empresa conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente con relación al año anterior”.<sup>26</sup>

Por lo tanto, podemos decir que el dictamen, es el documento en el cual el contador público expone su opinión acerca de las cifras que presentan los estados financieros de una entidad, después de haber concluido la auditoría, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, emitiendo su opinión de manera limpia, con salvedades, abstenciones u opinión negativa.

---

<sup>25</sup> Osorio Sánchez Israel, AUDITORIA 1. “Fundamentos de Auditoría de Estados Financieros”, Editorial ECAFSA, segunda edición, México 2000, Pág. 49

<sup>26</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. DERECHO FISCAL, DICCIONARIO JURÍDICO TEMATICO, Tomo II, Editorial Oxford, segunda edición, México 2002, Pág. 402

### 2.1.2.- Estados financieros.

El estado de situación financiera (balance general) es el documento contable que refleja la situación financiera de un ente económico, ya sea de una organización pública o privada, a una fecha determinada y que permite efectuar un análisis comparativo de la misma; incluye el activo, el pasivo y el capital contable.

Los funcionarios –ejecutivos- de la administración de la entidad, son los primeros responsables en la elaboración de los estados financieros, debido a que su departamento de contabilidad procesa los datos y proporciona información financiera para la toma de decisiones acerca de:

1. La situación o posición financiera de la entidad a una fecha determinada, por medio del estado financiero conocido como **Balance General**.
2. El resultado de un periodo determinado, por medio del estado financiero conocido como **Estado de Resultados**.
3. Los movimientos a una fecha determinada del patrimonio de la entidad, identificado como **Estado de Variaciones en el Capital Contable**.
4. Los cambios en la situación financiera a una fecha determinada, denominado con el mismo nombre.

“Por lo tanto, la administración de la entidad, es la primera responsable de que los estados financieros se elaboren técnicamente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, además, que sean útiles en cuanto a su contenido y oportunidad.”<sup>27</sup>

Efectivamente, el contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad (contribuyente).

Mientras el contador público registrado es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración e incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así

---

<sup>27</sup> Octavo párrafo del Boletín 1020, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

como la salvaguarda de los activos de la entidad. "La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades."<sup>28</sup>

Para que el contador público registrado pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable (a criterio del contador que dictamina) mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el contador público registrado deberá aplicar sus procedimientos de revisión, basándose en pruebas selectivas.

El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, los debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- a) Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control Interno contable.
- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- c) El rango probable de error que pueden contener los estados financieros sujetos a examen.

Considerando que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del CPR, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.

---

<sup>28</sup> Noveno párrafo del Boletín 1020, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En la auditoría fiscal, la importancia relativa y el riesgo probable tiene una aceptación más amplia y el contador público registrado está obligado a revelar cualquier diferencia por mínima que sea, determinada en el transcurso de su trabajo y que no haya sido corregida.

Por lo que hasta aquí hemos visto, el contador público registrado que dictamina requiere tener una preparación fiscal que le permita cuando menos, determinar posibles problemas fiscales y una madurez de juicio que le permita evaluar profesionalmente el resultado de la auditoría.

Sin embargo, corresponde al contador público independiente implementar a dichos estados financieros, el sello de confiabilidad por medio de su opinión escrita en el dictamen.

Ahora bien, podemos decir que los estados financieros auditados, son aquellos que han pasado por un proceso de revisión y verificación de la información; este examen es efectuado por contadores públicos independientes, como se ha dicho anteriormente, quienes finalmente expresan una opinión acerca de la situación financiera, resultados de operación y flujo de fondos que la empresa presenta en sus estados financieros de un ejercicio particular.

Así, el autor Israel Osorio Sánchez, define la auditoría de estados financieros diciendo que: "Es el examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o contador público independiente de los libros, registros, recursos, obligaciones, patrimonio y resultados de una entidad, basado en normas, técnicas y procedimientos específicos, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera."<sup>29</sup>

Siendo importante, entonces, destacar que la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, es una actividad privativa del Contador Público en el ejercicio independiente de su profesión, y que derivado de la auditoría

---

<sup>29</sup> Osorio Sánchez, Op. Cit. Pág. 19.



desarrollada, emite y suscribe el dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

Lo anterior, obedece al reconocimiento que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la labor del contador público registrado, otorgándole absoluta confianza, y dándole plena y directa participación en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes sujetos al dictamen.

Además del dictamen sobre los estados financieros, el contador público debe formular un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual se basa fundamentalmente en la revisión de una serie de anexos que conforman el formato guía que prepara con la colaboración del contribuyente y respecto de los cuales debe emitir una opinión el Contador Público Registrado (CPR).

El Informe sobre las obligaciones tributadas se formulará siguiendo los lineamientos del Boletín 4060 "Opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados", destacando:

- a) Que el examen efectuado tuvo por objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos, mencionando las salvedades que en su caso resultaron del examen y su efecto en la información complementaria revisada.
- b) Que la información adicional que se acompaña al dictamen, no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.
- c) Cuando existan datos o comentarios dentro de la información complementaria que no hayan sido revisados mediante los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, deberá indicarse con precisión ese hecho, ya sea en el cuerpo del informe o bien dentro del párrafo de la opinión sobre la información complementaria.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, IMCP, Op. Cit. Pág. 50

### 2.1.3.- Sujetos obligados y voluntarios a dictaminar sus estados financieros.

Podemos señalar que el dictamen fiscal implica la revisión de los estados financieros de un ejercicio determinado a una persona moral, una persona física con actividades empresariales o residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, por un contador público autorizado, por las siguientes formas:

**A)** Podemos indicar entonces que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, señala que están obligados a dictaminarse los contribuyentes personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que:

En el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido un cierto nivel de ingresos acumulables, que el valor de sus activos hubiera rebasado un cierto parámetro, o bien, que por lo menos 300 de sus trabajadores le hubieran prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio, las autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, las escindidas, las fusionadas, las que entren en liquidación, las entidades de la administración pública federal y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

A mayor abundamiento, es importante señalar que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes se encuentran obligados a dictaminare sus estados financieros, mismo que a la letra establece:

**"I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27'466,183.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$54'932,367.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente en los términos del artículo 17-A de dicho ordenamiento.**

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

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

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

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

2.- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero solo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

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

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

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

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

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

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

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

Como se observa de la lectura integral del precepto antes transcrito, las personas morales, las personas físicas con actividad empresarial y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, estarán obligadas a dictaminar sus estados financieros si:

- En el ejercicio inmediato anterior obtuvieron ingresos acumulables superiores a \$27'466,183.00.
- El valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$ 54'932,367.00, o
- Por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- Están autorizadas para recibir donativos deducibles, en este caso el dictamen será simplificado de acuerdo a la regla miscelánea vigente.
- Se fusionan o escinden, la fusionada, la escidente y las escindidas deberán dictaminarse por el ejercicio en que dicho acto suceda, asimismo se deberán dictaminar en el ejercicio siguiente.
- Se liquiden, siempre que en el ejercicio inmediato anterior hayan estado obligados a dictaminar sus estados financieros.
- Sean entidades de la administración pública federal reguladas en la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las entidades de las administraciones públicas estatales o municipales.
- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, solo por las actividades desarrolladas en los citados establecimientos permanentes.

**B)** Por otra parte, es el propio artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, quien establece que los contribuyentes pueden ejercer la opción, voluntariamente, de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pues en sus párrafos cuarto y quinto, establece en esencia que:

"Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del

artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, **podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

**Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción.** Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.”

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos cuarto y quinto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, podemos observar que, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pueden ejercer la opción a hacerlo, al igual que los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Además, observamos que dicha opción a poder dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado deberá realizarse a más tardar al momento de presentar la declaración del ejercicio en materia de impuesto sobre la renta.

Es importante comentar respecto a la forma de ejercer la opción a dictaminar que, la disposición vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, establecía que los contribuyentes que optaran por hacer dictaminar sus estados financieros, tendrían que presentar aviso de dictamen ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretendía dictaminar, esto es, se tenía que manifestar la opción a dictaminar a través de un formato preestablecido para ello, específicamente el formato 39, sin embargo, atendiendo al contenido de la norma vigente, ahora los contribuyentes pueden manifestar la opción de dictaminar sus estados financieros mediante la declaración anual de impuesto sobre la renta, presentada a más tardar el 31 de marzo del ejercicio a dictaminar, tratándose de personas morales (artículo 10, cuarto párrafo de la LISR), y del 31

de abril, tratándose de personas físicas con actividades empresariales (artículo 175 de la LISR).

Finalmente, es importante señalar que si dicha manifestación para dictaminar voluntariamente sus estados financieros por CPR, no se hace a más tardar en las fechas autorizadas para presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta, la misma no surtirá efecto legal alguno, lo cual implica que se encontraría impedido el contribuyente para su presentación, o bien, que habiéndolo presentado, el mismo no surtiría efecto legal alguno.

C) Los contribuyentes que no se encuentren en ninguno de los supuestos para ser un sujeto obligado a dictaminar sus estados financieros, así como los contribuyentes que estando obligados a dictaminarse, se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de actividades, excepto en los casos en que la Ley del Impuesto al Activo considere que aún siguen estando obligados al pago de dicho impuesto.

#### **2.1.4.- Presentación del dictamen fiscal.**

En relación con el cumplimiento de parte de los contribuyentes de presentar el dictamen fiscal, es importante señalar que en términos de lo dispuesto en la fracción IV del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, deberá presentarse a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros a través de contador público autorizado para tal fin, deberán hacerlo dentro de los plazos autorizados por el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y la Resolución Miscelánea Fiscal, así podemos señalar el artículo 32-A, antepenúltimo párrafo del CFF, establece que los contribuyentes obligados o voluntarios que vayan a presentar su dictamen fiscal, deberán hacerlo dentro de los plazos autorizados,

incluyendo la información y documentación de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de dicho Código, a más tardar el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

En tal virtud, el artículo 49 del RCFF, precisa que los contribuyentes obligados y voluntarios a dictaminar sus estados financieros, deberán presentar el dictamen y la documentación a que se refiere el artículo 50 del mismo ordenamiento legal, mediante el envío de documentos digitales a la dirección electrónica que se señale, a más tardar durante el mes de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, de conformidad con las reglas de carácter general que emita el SAT y cumpliendo con los requisitos que en dichas reglas se establezcan, recibiendo el acuse de recibo con sello digital en forma inmediata a su recepción.

Los contribuyentes que presenten el dictamen durante el mes de mayo deberán realizar dicha presentación en las fechas que les correspondan de conformidad con el calendario que mediante reglas de carácter general emita el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el 15 de abril del año en que deba efectuarse la presentación, y tratándose de sociedades controladoras, deberá presentarse a más tardar el 12 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Cuando los contribuyentes estén obligados a presentar el dictamen de sus estados financieros con motivo de la liquidación de una sociedad, dicho dictamen se podrá presentar tanto por el ejercicio comprendido entre el 1 de enero del año de calendario en que ocurra la liquidación y la fecha en que se presente el aviso de liquidación, así como por el ejercicio en que la sociedad esté en liquidación. En este caso el dictamen deberá presentarse dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que con motivo de la liquidación deba elaborarse para los efectos del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, en el artículo séptimo de la Ley de Ingresos de la Federación para 2004, se señala que para lo dispuesto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación y los relacionados de su Reglamento, el dictamen fiscal, información y documentación correspondiente a los ejercicios fiscales de los años de 2003 y 2004, se presentará a más tardar el 30 de junio del año 2004 y 2005, respectivamente.

En ese sentido, establece el penúltimo párrafo del artículo 32-A del CFF, que el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

Por lo anterior, en la regla 2.9.21. de la Décima Resolución Miscelánea para 2003, se señaló que para los efectos del artículo 32-A del CFF, en relación con el artículo 7º Transitorio de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal 2004, los contribuyentes que se encuentren obligados u opten por hacer dictaminar sus estados financieros, deberán enviar su dictamen fiscal y demás información y documentación a que se refieren los artículos 49 y 54 del Reglamento del citado Código, vía Internet a través de las direcciones del SAT o de la S.H.C.P.

En ese orden de ideas, puedo señalar que el 30 de abril de 2004 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2004, misma que en su regla 2.9.15, establece:

**“2.9.15.** Para los efectos del artículo 32-A y 52, fracción IV del Código, en relación con el Artículo Séptimo Transitorio de la LIF para el Ejercicio Fiscal de 2004, los contribuyentes que se encuentren obligados o que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros, deberán enviar su dictamen fiscal y demás información y documentación a que se refieren los artículos 49 y 54 del Reglamento del citado Código, vía Internet a través de las direcciones [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) o [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx).

Los contribuyentes al enviar su dictamen fiscal vía Internet, lo harán dentro del periodo que les corresponda, según el calendario que se señala a



continuación, considerando el primer carácter alfabético del RFC; o bien, lo podrán hacer antes del periodo que les corresponda.

#### **LETRAS DEL R.F.C.**

De la A a la F  
De la G a la O  
De la P a la Z y &

#### **FECHA DE ENVÍO**

del 7 al 14 de junio de 2004  
del 15 al 22 de junio de 2004  
del 23 al 30 de junio de 2004

Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar el dictamen a que hace referencia el párrafo anterior a más tardar el 12 de julio de 2004.

..."

Es importante aclarar que el contenido de la regla 2.9.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, se dio a conocer con anterioridad al 15 de abril del año en curso (fecha límite establecida en el artículo 49 del RCFF), a través de la Décima Resolución Miscelánea en su regla 2.9.21., señalada anteriormente.

Por lo tanto, se puede resumir que para el ejercicio fiscal de 2004 los contribuyentes al enviar su dictamen fiscal vía Internet, lo deberán hacer dentro del periodo que les corresponda, considerando el primer carácter alfabético de su RFC, o bien, lo podrán hacer antes de dicho periodo, como sigue: De la A a la F, del 07 al 14 de junio de 2004; De la G a la O, del 15 al 22 de junio de 2004; y de la P a la Z, del 23 al 30 de junio de 2004. Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar su dictamen a más tardar el 12 de julio de 2004.

Finalmente, es importante mencionar que muchos contribuyentes han impugnado la inconstitucionalidad del citado artículo 49 del RCFF, ya que dicho ordenamiento señala que la presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevén las disposiciones legales, no surtirá efecto legal alguno, sin embargo, la legalidad de dicha norma reglamentaria ha sido atendida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la siguiente tesis jurisprudencial, que dice:

"Novena Época  
Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: II, Agosto de 1995  
Tesis: 2a. LXIX/95  
Página: 284

**DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. EL ARTICULO 49 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE EL PLAZO PARA SU PRESENTACION, NO EXCEDE LOS LIMITES DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.** El artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que establece un plazo de siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal para la presentación del dictamen de estados financieros y dispone que el presentado fuera de dicho plazo no surtirá efectos, no viola los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica que limitan la facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I, constitucional, pues en lo relativo al primero, no establece ningún elemento de las contribuciones, sino que regula una obligación tributaria de naturaleza formal o adjetiva, distinta de la obligación de pago, que no está protegida por el principio de legalidad tributaria en tanto no se traduce en una disminución patrimonial equiparable a la derivada de la imposición del tributo; y en lo relativo al segundo, porque se limita a complementar y detallar los artículos 32-A y 52 del Código, los cuales imponen a ciertas categorías de contribuyentes, la obligación de presentar el dictamen de sus estados financieros, siendo el propio legislador quien en el segundo de los preceptos citados encomienda al reglamento la determinación de las reglas para la presentación de dicho dictamen.

Amparo en revisión 1948/94. Proveedora de Señales y Dispositivos para Tránsito, S.A. de C.V. 16 de junio de 1995. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.”

### **2.1.5.- Tipos de dictámenes fiscales.**

Si bien es cierto, podría hablarse de tipos de dictámenes fiscales atendiendo al régimen fiscal en que tribute el contribuyente de conformidad con las diversas leyes tributarias, especialmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es, si se encuentra tributando dentro de los diversos regímenes, como: general, simplificado, donatarias, consolidación fiscal o sistema financiero, ese tema tendría que abarcarse estudiando propiamente dichos regímenes fiscales dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cual no es materia de este trabajo de titulación y en utilidad al tema que desarrollo en el presente trabajo, al hablar de tipos de dictámenes fiscales describiré las diferentes situaciones que se presentan

al emitir el CPR su opinión sobre los estados financieros del contribuyente, cabe aclarar que, por ser demasiados los casos de situaciones especiales que dan origen a estos hechos, abarcaremos sólo los más relevantes.

Iniciare por rescatar que el dictamen del CPR, como definimos anteriormente, “es el documento en el cual el contador público expone su opinión acerca de las cifras que presentan los estados financieros de una entidad, después de haber concluido la auditoría, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, emitiendo su opinión de manera limpia, con salvedades, abstenciones u opinión negativa.”, por lo tanto determinaremos, precisamente, en que consisten esos tipos de opiniones.

**Dictamen limpio.-** Considero que este tipo de opinión no es complicado identificarlo, atendiendo a su propio nombre, ya que ésta opinión de dictamen limpio se presenta cuando el CPR considera que los estados financieros de la entidad presentan razonable y correctamente, en todos los aspectos importantes, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios de situación financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, sosteniendo por lo tanto, el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

**Dictamen con salvedades.-** La comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como: “Las excepciones particulares que el auditor hace a algunas afirmaciones genéricas del dictamen normal. El auditor puede hacer salvedades en el caso de que las excepciones particulares, ya sean individualmente o en su conjunto, no afecten un área importante o significativa de los propios estados financieros”.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Osorio Sánchez. Ídem, Pág.63

Hay muchos casos que dan origen a salvedades, pero entre los más generalizados se encuentran por limitaciones en el alcance de la revisión y por faltas en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el auditor expresa su opinión con salvedades, debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión “en mi opinión” la frase “**excepto por**” o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

Los párrafos antes mencionados deben revelar, en su caso los efectos netos de las salvedades en los estados financieros considerando el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad cuando existen desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad:

“He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., por el ejercicio fiscal de 200\_\_ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base a mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planteada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen con base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en Nota \_\_\_\_ a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 200\_\_, no incluye saldos de dudosa recuperación por \$ XXXXX.

**En mi opinión, excepto por** la insuficiencia en la estimación para las cuentas incobrables que se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200\_\_, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable, los cambios de la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

**Dictamen con abstención de opinión.-** “Si el auditor encuentra serias limitaciones en el alcance de su trabajo y que los estados financieros no presentan la posición y resultados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe emitir un dictamen con abstención de opinión.”<sup>32</sup>

Es decir, el auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse a opinar, no eximirá al auditor de la obligación de incluir todas las salvedades derivadas de desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

Cabe aclarar que la abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el auditor haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o resultado de las operaciones, conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarse.

---

<sup>32</sup> Osorio Sánchez. Idem. Pág. 67

Cuando exista una abstención de opinión, no se deberá expresar una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso el dictamen (la abstención es en el dictamen en su conjunto, no sobre partidas individuales de los estados financieros), siendo un ejemplo de dictamen con abstención de opinión, el siguiente:

· “Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 200\_\_ que ascendió a \$ XXXXX y que representa un \_\_\_% de los activos totales, requieren de una depuración integral de las cuentas antes mencionadas, **me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200\_\_, considerando en su conjunto.**”

**Dictamen con opinión negativa.-** El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes, que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa, no eximirá al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones en el alcance de su trabajo, pues en caso de existir una opinión negativa, no se deben expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que la haría contradictoria y confusa, un ejemplo de este tipo de dictamen con opinión negativa es el siguiente:

“Como se menciona en la nota X, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, según los requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales, aunque no fueran cuantificados se consideran importantes en atención al monto y antigüedad en los activos monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio obtenida durante dicho ejercicio.

**En mi opinión,** debido a la falta de conocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se menciona en el párrafo anterior, **los estados financieros antes mencionados, no presentan la situación financiera de Compañía X.,S.A., al 31 de diciembre de 200\_\_, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha,**

**de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.”**

### **2.1.6.- Obligaciones, beneficios y sanciones por la no presentación del dictamen.**

**A)** Por lo que se refiere a las obligaciones de presentar el dictamen fiscal, podemos señalar que estas se refieren a que el contribuyente obligado por ley o voluntario (que opte por dictaminarse en términos del artículo 32-A del CFF), haga su presentación en la fecha que al efecto tenga para ello, junto con toda la documentación requerida y que especifican las diversas disposiciones legales, entre ellos el artículo 50 y 51-A del RCFF, mismos que establecen la información que el dictamen general y de régimen simplificado deberá contener, respectivamente.

Como se puede advertir de la lectura que se haga a dichos preceptos legales, se establece la obligación para el contribuyente para que por sí mismos o por conducto del CPR que haya elaborado el dictamen, se presente toda la información detallada en los mismos.

Así las cosas, podemos decir que el dictamen fiscal fue concebido desde un principio como una extensión o derivación de la auditoría de estados financieros, lo que implica:

- Que para emitir un dictamen fiscal es necesario practicar una auditoría de los estados financieros del contribuyente, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Que la auditoría practicada sirve de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación

financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor (CPR) debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asumen respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.

**B)** Por otra parte, podemos señalar que el principal beneficio otorgado a los contribuyentes dictaminados, es que la autoridad fiscalizadora al ejercer sus facultades de comprobación deberá indudablemente de respetar el procedimiento establecido en el artículo 52-A del CFF, esto es, no podrá ser objeto de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria, sin antes haber citado al CPR a revisión de sus papeles de trabajo y de haberle requerido al mismo la información y/o documentación que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, siendo el caso de que si la autoridad hubiera iniciado una visita domiciliaria, tendría la obligación de concluirla anticipadamente para respetar el procedimiento de revisión del dictamen establecido en el artículo 52-A del CFF.

En ese sentido, el ser catalogado como contribuyente dictaminado le da sendos beneficios establecidos en las disposiciones fiscales, como por ejemplo, la declaratoria del CPR en materia de solicitud de devolución de impuesto al valor agregado, el pago de las diferencias dictaminadas a cargo del contribuyente de manera espontánea, siempre y cuando las pague mediante declaración complementaria dentro de los diez días siguientes a su presentación, entre las más importantes.

Las ventajas del dictamen fiscal son en esencia, aumentar la recaudación de los impuestos; brindar certidumbre y confianza respecto al debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente; permitir a los contribuyentes



regularizar su situación fiscal en forma espontánea y muchas veces reducir sanciones a que han sido acreedores.

Podemos señalar que dentro de las desventajas del dictamen fiscal, se considera que desde el punto de vista del fisco, no encontramos alguna desventaja que pudiera desalentar el uso del dictamen fiscal; sin embargo, desde el punto de vista del contribuyente con el actual esquema fiscal tan amplio y complejo, su principal queja es la carga administrativa que éste representa; y finalmente para el contador público, la obligatoriedad de dictaminarse, si bien es cierto, amplía las oportunidades de trabajo, sin duda afecta en imagen y evaluación del servicio ante el cliente, además la autoridad pretende reglamentar cada vez más su actividad, impidiéndole tener independencia y juicio profesional.

C) Ahora bien, por lo que se refiere a las sanciones, se considerará que el contribuyente comete una infracción por no dictaminar sus estados financieros, o bien, por no presentar dicho dictamen dentro del plazo previsto en las leyes fiscales, en caso de estar obligado u haber optado por presentarlo (artículo 83, fracción X del CFF), haciéndose acreedor a una multa en términos del artículo 84, fracción IX, del CFF (\$7,728.00 a \$77,284.00) y en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

D) Finalmente, considero relevante destacar como beneficios, ventajas o desventajas del dictamen fiscal, para las partes involucradas en el mismo, es decir fisco, contadores públicos y contribuyentes, las siguientes:

- Para el fisco, el dictamen fiscal representa un medio indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación y que orienta y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Para los contadores públicos significa, un punto de oportunidad profesional de gran importancia, lo que a consecuencia de la creación del dictamen

fiscal se reflejo inmediatamente en el crecimiento de las membresías de las instituciones profesionales de contadores públicos.

- Para el contribuyente, es un medio de seguridad fiscal que le produce tranquilidad y confianza y una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

E) Puedo señalar que desde mi perspectiva y como parte de la reforma fiscal integral, el dictamen fiscal continuará vigente, e inclusive con mayor fuerza; sin embargo, se deberán considerar los siguientes aspectos generales:

1. Seguridad jurídica para el contador público y los contribuyentes.
2. Simplificación de los cálculos y formas fiscales.
3. Simplificación administrativa al realizar trámites.
4. Equidad en el cobro de impuestos.
5. Acabar con el terrorismo fiscal.
6. Lo anterior deberá estar acompañado de un ingrediente o mejor dicho de un cambio de cultura que se base en la CONFIANZA, así como, quien infrinja deliberadamente deberá ser penalizado.
7. Finalmente, lograr una mayor recaudación para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos, ya que en la actualidad es un secreto a voces que existe en nuestro país, un grado significativo de evasión fiscal originado principalmente por los siguientes factores:
  - a) Cálculos fiscales complejos.
  - b) No existe transparencia en qué se utilizan los impuestos.
  - c) Desconfianza por la corrupción e impunidad prevaleciente.

En resumen, el dictamen para efectos fiscales representa un importante instrumento fiscalizador que otorga certidumbre respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, que debería ser optativo para las empresas; creando un marco legal que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, con una real simplificación administrativa y en la determinación de los cálculos fiscales, así

como, otorgar beneficios a quienes opten por dictaminarse fiscalmente sería el detonante para sentar la base de confianza que se requiere para que juntos Gobierno, Empresas y Contadores Públicos trabajen en un bien común, nuestro México.

## **2.2.- Ejercicio de facultades para revisar el dictamen fiscal.**

Como hemos observado el Contador Público Registrado (CPR) posee una función sumamente importante en el proceso de fiscalización, pues no olvidemos que dicha figura se instituyó para fungir como auxiliar de la autoridad fiscalizadora, por lo tanto la ley prevé y otorga un beneficio para aquellos contribuyentes que dictaminen sus estados financieros (obligados o voluntarios), consistente en que los hechos afirmados en los dictámenes emitidos por un CPR, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario, principio que encontramos específicamente en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

**“Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes** o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:  
...”

Esto significa que el dictamen fiscal elaborado por un CPR, en principio goza de una presunción de certeza, sin embargo, dicha presunción no es absoluta, y mucho menos obliga a la autoridad, pues la misma puede ser desvirtuada por la autoridad fiscalizadora en ejercicio de sus facultades de comprobación. situación muy importante, pues si bien es cierto el trabajo del CPR consiste en efectuar una auditoría a los estados financieros de los contribuyentes emitiendo una opinión al respecto, también es cierto que en ocasiones el trabajo del CPR no puede ser del todo viable o confiable, ya que la autoridad, derivado de

la revisión selectiva de algunos de ellos, detecta irregularidades de tipo fiscal del contribuyente, y por consecuencia se desprende una deficiencia en la actuación profesional del CPR.

En ese orden de ideas, podemos señalar que el fundamento legal previsto en el Código Fiscal de la Federación que faculta a las autoridades fiscales para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes se encuentra de origen en el artículo 42, fracción IV, mismo que establece a la letra lo siguiente:

**“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 y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

**IV.** 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 disposiciones fiscales.

...”

Como observamos del precepto anterior, las autoridades fiscales están facultadas para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, lo cual significa que si bien es cierto el dictamen fiscal goza de presunción de certeza en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, eso no impide que las autoridades con el fin de verificar los datos aportados en los dictámenes fiscales, puedan revisarlos, inclusive se prevé que con el propósito de verificar el dictamen fiscal las autoridades deben requerir información y documentación al propio CPR, o citarlo a revisión de sus papeles de trabajo para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Como observamos, el legislador dispuso por una parte que la presentación de un dictamen elaborado por un CPR, no impedía que las autoridades fiscales ejercieran sus facultades de revisión y comprobación, a la vez que consagró en favor de los hechos afirmados en el dictamen, una presunción legal *juris tantum* de certeza.

Ahora bien, para comprender la razón por la cual los dictámenes no limitan las facultades de revisión y comprobación de las autoridades fiscales, basta considerar que dichos dictámenes, únicamente, son opiniones técnicas rendidas en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre dos particulares (el contribuyente y el CPR), que no obliga a la autoridad fiscal porque no son resoluciones provenientes de órganos de la administración que encarnen la voluntad del fisco, único titular de las facultades legales de revisión y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Esto es, el dictamen fiscal es simplemente una manifestación de un auxiliar de la administración que no está irvestido de función pública alguna, sin embargo, permite al contribuyente conocer su situación contable, con la seguridad de que la opinión proviene de un perito con la capacidad profesional y técnica que supone su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Lo cual, como hemos manifestado anteriormente, no significa que el dictamen no surta determinados efectos jurídicos en favor del causante, precisamente porque los hechos en él asentados están revestidos de una presunción legal de certeza que admite prueba en contrario.

En atención a lo anterior, es importante precisar que en términos de lo dispuesto por el artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal al tenor de lo dispuesto por el artículo 5º del CFF, la presunción legal de certeza tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba, liberando al contribuyente y obligando a la autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar

que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos; esto quiere decir, que en el caso no opera la regla general de que quien afirme está obligado a probar, misma que impondría ese deber al causante por tratarse de quien afirma los hechos contenidos en el dictamen. Por el contrario, corresponde a la autoridad la carga probatoria de que no son ciertos los hechos porque, a pesar de negarlos, desconoce la presunción legal que opera en favor del contribuyente, en razón de lo cual se surte una excepción al principio general.

Conviene aclarar, sin embargo, que esta presunción opera respecto de los hechos, pues sólo éstos son materia de prueba, más no sobre el derecho, razón que conduce a concluir que las opiniones e interpretaciones de los peritos no obligan a la administración ni constituyen resoluciones favorables al particular, porque los contadores no son expertos en cuestiones jurídicas.

Entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes no impide que las autoridades hacendarías ejerzan sus facultades de revisión y comprobación, ya que es el fisco el único titular de las facultades decisorias de la situación jurídico-fiscal del administrado.

En apoyo a lo anterior, es importante establecer que el Poder Judicial de la Federación a través de diversos criterios jurisprudenciales ha definido que el dictamen no obliga a la autoridad, y hasta que ésta lo revisa hace uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, entre uno de ellos puedo señalar el siguiente:

"Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: V, Febrero de 1997  
Tesis: P. XXI/97  
Página: 124

**ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PARRAFO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.-** El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación obliga a determinados contribuyentes a dictaminar sus

estados financieros por contador público autorizado. La anterior obligación no implica el ejercicio de ningún acto de fiscalización, entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos de lo dispuesto por el artículo 52 del ordenamiento legal citado se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes cuando, entre otros requisitos, el contador público emita conjuntamente con el dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, **al hacerlo sólo se está dando cumplimiento a una obligación en la forma y términos exigidos por la norma legal, pero el dictamen no obliga a la autoridad, y hasta que ésta lo revisa hace uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42, fracción IV, del citado Código.** Por tanto, si la obligación aludida es ajena a las facultades de comprobación, no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional que se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas las formas de comprobación fiscal.

Amparo directo en revisión 1099/94. Manufacturas Mundial, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de febrero en curso, aprobó, con el número XXI/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de febrero de mil novecientos noventa y siete.”

### 2.2.1.- Revisión del dictamen por la autoridad.

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 y, en su caso, determinan las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para iniciar su revisión.

Al respecto, es el artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación el precepto que faculta a la autoridad para poder ejercer sus facultades de comprobación respecto del dictamen fiscal, precepto que a la letra dice:

**“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 y, en su caso,

determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

**IV. 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 disposiciones fiscales.

...

(Énfasis añadido)

Como observamos, dicho precepto faculta a la autoridad fiscal para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, asimismo, se faculta a la autoridad para revisar los dictámenes presentados por enajenación de acciones, las solicitudes de devolución por saldo a favor en materia de impuesto al valor agregado, entre otros, que tengan repercusiones fiscales.

Señalare brevemente que, no obstante que se encontraba perfectamente establecida la facultad de revisar el dictamen fiscal, el Código Tributario era omiso en establecer el procedimiento y las formalidades que se tenían que seguir para efecto de ejercer dicha facultad, razón por la cual hasta antes de las reformas sufridas a dicho Código en 2004, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación a partir de su artículo 44-Bis al 58, establecía el procedimiento que se debería realizar para el caso de que se revisara el dictamen fiscal.

Esto es, con anterioridad a la reforma al Código Fiscal de la Federación sufrida en 2004, no se establecía como obligatorio para la autoridad fiscal respetar la llamada revisión secuencia del dictamen fiscal, consistente en revisar precisamente el dictamen fiscal presentado por los contribuyentes, antes de ejercer alguna otra facultad de comprobación, como pudiera ser una revisión de gabinete o una visita domiciliaria.

Efectivamente, con anterioridad a la adición al Código Fiscal de la Federación en 2004 del artículo 52-A, no se preveía dentro de dicho cuerpo



normativo, algún procedimiento específico en el caso de que la autoridad decidiera revisar el dictamen fiscal, de hecho siendo sinceros, el fundamento para ello se encontraba en su Reglamento, específicamente en el artículo 55, mismo que, de entrada podemos precisar, fue reproducido en su esencia y trasladado al Código.

Así es, parte de lo dispuesto en el Reglamento fue trasladado al Código Fiscal, no obstante el primero sigue conservando en su artículo 55, el procedimiento que tenía que seguir la autoridad cuando decidiera en uso de su facultad discrecional, revisar en primer orden el dictamen fiscal, precepto que establecía en esencia lo siguiente:

**“Artículo 55.-** Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del código y 50, 51, 51-A y 51-B de este reglamento, podrán 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 la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

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

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

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

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

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

(Énfasis  
añadido)

De lo anterior se observa que el Reglamento ya preveía un procedimiento específico que las autoridades tenían que seguir en el caso de que decidieran revisar en primer orden el dictamen de estados financieros, sin embargo dicho procedimiento casi nunca se seguía, pues la autoridad tenía la facultad discrecional de respetarlo, o bien, de iniciar facultades de comprobación directamente con el contribuyente a través de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria.

Es importante aclarar que, si bien es cierto, dicho procedimiento continua establecido en el Reglamento, es evidente que el mismo está fuera de contexto, ya que atendiendo al principio de jerarquía de leyes previsto en el artículo 133 Constitucional, dejó de surtir efectos jurídicos, en virtud de la entrada en vigor a partir del 1° de enero de 2004 del artículo 52-A del Código Tributario Federal, ya que las hipótesis normativas contenidas en el Reglamento no pueden tener mayor alcance jurídico que los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Recapitulando un poco sobre el tema, creo que para llevar el procedimiento de revisión secuencial al Código Fiscal de la Federación y determinar su observancia obligatoria por parte de la autoridad fiscal, tuvo especial injerencia e intervención la contaduría pública, pues con ello logró que se le diera al dictamen fiscal verdadera importancia y trascendencia; y sobre todo el reconocimiento a la labor del CPR, además de constatar un beneficio para aquellos contribuyentes dictaminados, esto es, como bien hemos señalado anteriormente, la autoridad fiscal tenía la discrecionalidad de revisar, o no, el dictamen fiscal en primer lugar, y ante dicha discrecionalidad en pocas ocasiones la autoridad revisaba el dictamen y optaba por ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

En ese orden de ideas, el dictaminar sus estados financieros no originaba una sensación de seguridad para el contribuyente y dejaba de lado el reconocer la labor de la contaduría pública, por ello, considero que esas dos situaciones, fueron

razones de peso para establecer como obligatorio a partir de 2004 el procedimiento de revisión secuencial del dictamen.

Así las cosas, el respetar el llamado procedimiento de revisión secuencial del dictamen, consistente en revisar el dictamen fiscal con el CPR al revisar sus papeles de trabajo y/o requiriéndole información o documentación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, para que en caso de que observara alguna irregularidad u omisión poder iniciar un acto de fiscalización directamente con el contribuyente, se vio amarrado con la reforma al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, pues anteriormente se establecía que las autoridades fiscales **podrían** concluir anticipadamente una visita domiciliaria cuando el contribuyente optara por dictaminar sus estados financieros, y a partir de 2004, se establece que las autoridades fiscales **deberán** concluir anticipadamente la visita domiciliaria que se le practique a los contribuyentes cuando sean obligados a dictaminar o hayan ejercido la opción para hacerlo, lo que nos acredita que el legislador quiso que los contribuyentes dictaminados antes de ser revisados directamente, se agotará primeramente la revisión del dictamen con el CPR.

A) Por lo tanto, podemos señalar entrados en la materia que a partir del 2004, el Legislador estableció para la revisión del dictamen que se efectuara primero mediante la revisión de los papeles de trabajo del CPR y, en su caso, mediante solicitud de la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, que se le efectúe al CPR, en apego a lo establecido en los incisos a), b) y c) de la fracción I, del Artículo 52-A del CFF, respectivamente, al establecer a la letra lo siguiente:

**“Artículo 52-A.-** Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:  
**I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:**

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

La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

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

...

(Énfasis añadido)

Como se observa, la autoridad fiscalizadora para efecto de revisar el dictamen fiscal primeramente tendrá que requerir al CPR cualquier información que este contenida en el dictamen, la exhibición de sus papeles de trabajo y la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, considero que no importa el orden en el cual se requiera al CPR, lo importante es que se agoten los tres incisos, para efecto de poder continuar en su caso con la revisión del dictamen directamente con el contribuyente.

Es importante señalar que en todos los casos se deberá notificar copia de dichos requerimientos al contribuyente, cumpliendo con los requisitos previstos en los artículos 134, fracción I, 135, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, esto es de forma personal, en síntesis dejando citatorio en caso de no encontrarse el contribuyente o su representante legal y levantando un acta circunstanciada de la notificación.

Sobre el particular, me permito mencionar que en mi consideración la autoridad puede efectuar el requerimiento de la exhibición de los papeles de trabajo, la solicitud de información que se contenga en el dictamen y de la que se

requiera para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, a través de un solo oficio, siempre y cuando el plazo para esos efectos coincida, o bien, lo puede hacer a través de oficios independientes.

Se deberá tener presente que el plazo para requerir la exhibición de los papeles de trabajo a un CPR que tiene su domicilio en la localidad en la que se ubica la autoridad solicitante, es de 6 días hábiles y el plazo para requerirle información es de 15 días hábiles, según lo dispuesto por el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que dice:

**“53-A.-** Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que este en poder del contribuyente.”

**B)** Ahora bien, siguiendo con el estudio del procedimiento de revisión secuencial del dictamen de conformidad con el artículo 52-A del CFF, el paso a seguir en términos de su fracción II, después de haberle requerido al CPR que formuló el dictamen la exhibición de los papeles de trabajo de su auditoría y la información y documentación que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente a que se refiere el punto anterior, se podrá requerir al contribuyente a través de una revisión de gabinete, la información y documentos que se consideren pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, norma que establece a la letra lo siguiente:

**“Artículo 52-A.-** .....

II.- Hablándose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de

habertos recibido o si estos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para observar la situación fiscal del contribuyente o si estos no se presentaron con tiempo, **dichas autoridades podrán requerir directamente al contribuyente** la información y documentos a quien se refiere el inciso c) de la fracción anterior; **dicho requerimiento se hará por escrito, debiendo notificar copia de la misma la contador público.**

...”

Como se advierte de lo anterior, es procedente que la autoridad fiscalizadora requiera al contribuyente directamente (revisión de gabinete), siempre y cuando se dé cualquiera de los tres siguientes supuestos:

a) Después de haber recibido del CPR los documentos e informes que se le hayan solicitado, independientemente de que a juicio de las autoridades fiscales sean suficientes para observar la situación fiscal del contribuyente y de que hayan sido presentados en tiempo, si con base en dichos documentos e informes se conocen indicios de posibles irregularidades.

b) Cuando la información y documentación que presente el CPR a requerimiento de las autoridades fiscales, no sea suficiente, a su juicio, para observar la situación fiscal del contribuyente.

c) Cuando el CPR no presente en tiempo la información y documentación solicitadas por la autoridad.

En este punto sólo mencionare que al continuar con la revisión con el contribuyente emitiendo el requerimiento de información al contribuyente en términos de la fracción II del precepto que nos ocupa, se deberán de cumplir todas y cada una de las formalidades previstas para las revisiones de gabinete, contenidas en el artículo 48 y correlativos del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad le concederá un plazo de quince días al contribuyente para efecto de desahogar el requerimiento de información, pudiendo ampliar dicho plazo por diez días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención, al tenor de lo dispuesto por el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación, precepto que a la letra dice:

**“Artículo 53.-** En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente:

Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño de sistemas de registro electrónico, en su caso.

b) Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

**c) Quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos. Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.”**

Como otro punto relevante se establece la obligación de notificarle copia de dicho requerimiento al CPR, es decir, al igual que existe obligación de notificarle copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR, se establece también la obligación para la autoridad de notificarle copia al CPR de dicho requerimiento efectuado al contribuyente, cumpliendo para ello con las reglas de notificación personal, es decir, deberá cumplir dicha notificación con lo dispuesto en los artículos 134 y siguientes del Código Fiscal de la Federación.

C) En ese orden de ideas, y continuando con el estudio del procedimiento secuencial, establece el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación que después de haber cumplido con el procedimiento señalado en los incisos anteriores, sustentados en las fracciones I y II del artículo en cuestión, es decir, haber revisado los papeles de trabajo y la información solicitada al CPR y haber requerido al contribuyente, mediante una revisión de gabinete, y siempre y cuando a juicio de las autoridades fiscales no sea suficiente la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente, el ejercicio de las facultades de comprobación podrá continuarse con la practica de una visita

domiciliaria, como lo señala la fracción IV de la norma en cuestión, misma que dice:

**“Artículo 52-A.-....**

**IV.-** Si una vez cumpliendo el orden establecido en las fracciones que anteceden, a juicio de las autoridades fiscales no fuera suficiente la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente, **se podrá practicar visita domiciliaria en los términos de este Código.**  
...”

Es necesario precisar, que para efecto de que la autoridad pueda iniciar y continuar con la practica de una visita domiciliaria, deberá cumplir con todas las formalidades y requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación para tal efecto, mismas que no es necesario precisar en este momento al haber sido estudiadas en el capítulo primero de este trabajo de titulación.

**D)** Señalaremos que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación faculta a la autoridad para que pueda en cualquier tiempo efectuar compulsas relacionadas con la revisión de contribuyentes dictaminados.

Es importante mencionar la facilidad que se le brinda a la autoridad en este aspecto, pues en muchas ocasiones es necesario para cerciorarse del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y de la información contenida en el dictamen, requerir información los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios.

Dicha facultad se encuentra contenida en la fracción III del artículo 52-A, misma que establece:

**“Artículo 52-A.-...**

**III.-** Las autoridades fiscales podrán, **en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la**



solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

...”

Al respecto, solo mencionare que si bien es cierto se faculta a la autoridad para poder efectuar una compulsa con un tercero o responsable solidario del contribuyente, se desprende de dicho precepto que la misma tiene que hacerse de forma escrita y debe notificarse copia al contribuyente, es decir, interpreto y considero que forzosamente se tiene que efectuar a través de una revisión de gabinete y no de una visita domiciliaria, pues dicho precepto señala que la solicitud se hará por escrito y se notificara copia de la misma al contribuyente, situación que no puede ocurrir con una orden de visita, pues esta tiene otra naturaleza jurídica, y una orden de visita, no puede traducirse en una solicitud, sino en una potestad de la autoridad para introducirse en el domicilio del contribuyente y poder en un momento dado asegurar su contabilidad, es decir, dicha figura dista mucho de lo que representa una solicitud.

E) Finalmente, consideramos oportuno señalar que no se aplicará el procedimiento de revisión secuencial del dictamen antes señalado y se podrá requerir directamente al contribuyente, en los siguientes casos:

I.- Cuando el dictamen se presente con abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

II.- Cuando el CPR que formuló el dictamen no esté autorizado, o su registro esté cancelado.

III.- Cuando no se localice al CPR que formuló el dictamen, para notificarle el citatorio para la revisión de sus papeles de trabajo.

IV.- Cuando las autoridades fiscalizadoras conozcan que el contribuyente, respecto de cualquiera de las contribuciones federales por las que esté obligado a efectuar pagos provisionales o mensuales definitivos, hubiera omitido efectuar

alguno o algunos de dichos pagos provisionales o definitivos, o los hubiera enterado en cantidad menor a la debida, no haya enterado los impuestos que hubiese retenido, recaudado o trasladado, o los hubiera enterado en cantidad menor a la debida, siempre y cuando, correspondan al ejercicio en curso. En este supuesto, la revisión se enfocará exclusivamente a la verificación del debido cumplimiento de la obligación de efectuar los pagos provisionales o mensuales definitivos.

V.- Tratándose de dictámenes que no surtan efectos fiscales, por haber sido presentados en forma extemporánea, las autoridades fiscalizadoras podrán ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya sea a través de una revisión de gabinete o mediante una visita domiciliaria.

### **2.2.2.- Inicio del ejercicio de facultades de comprobación.**

Para determinar cuando se da el inicio de facultades tratándose de la revisión del dictamen fiscal, es importante mencionar que a partir de la entrada en vigor del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, surgen diversas interpretaciones y se origina una incertidumbre respecto a saber cual es el momento en el cual se da, en la revisión del dictamen fiscal, el inicio de facultades; pudiendo mencionarse en esencia dos interpretaciones que difieren mucho una de otra, por una parte hay quienes sostienen que el inicio de facultades se da cuando se notifica la copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR y por otra existe la interpretación de que el inicio de facultades comienza cuando se requiere directamente al contribuyente.

Ahora bien, por ser parte importante el punto en cuestión del análisis que efectuare en el desarrollo del cuarto capítulo del presente trabajo de titulación, en este momento sólo me limitare a señalar cuales son los preceptos legales que se refieren al inicio de facultades y no emitiré mi opinión respecto a cual considero

que es la interpretación correcta para determinar el momento en el cual de deben entender iniciadas las facultades de comprobación de la autoridad, tratándose de la revisión del dictamen fiscal, o bien en su caso la reforma legal mediante la cual se aclararía dicha situación.

En ese sentido, comenzaremos precisando que el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación es el precepto que nos da la pauta para considerar cuando debe entenderse iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscalizadoras, pues recordando un poco que dicho precepto es el sustento jurídico de todas las facultades de comprobación que posee la autoridad, el mismo establece que las facultades de comprobación inician con el primer acto que se notifique al contribuyente, estableciendo a la letra lo siguiente:

**“Artículo 42.- ...**

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

Como se advierte de lo anterior, el Código Fiscal de la Federación es categórico en establecer que el inicio de facultades comienza con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Ahora bien, en materia de revisión de dictámenes, con anterioridad a que fuera obligatorio respetar el procedimiento de revisión secuencial del dictamen, previsto en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, como mencionamos con anterioridad, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación regulaba el procedimiento en materia de revisión de dictámenes y dicho ordenamiento legal establecía en su artículo 56 que se consideraba iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes dictaminados, cuando: 1.- La autoridad fiscal requiriera directamente al contribuyente la información y documentación que se considerara pertinente para cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien, la exhibición de

los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considerara necesario; 2.- Se requiriera a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación que se considerara necesaria para verificar la certeza de los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Para un mejor análisis, es necesario transcribir dicho precepto del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

Como observamos de lo anterior, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 56 a la fecha continúa señalando que el inicio de facultades respecto de un contribuyente dictaminado comienza cuando se requiere información y documentación directamente al contribuyente o a un tercero relacionado, lo cual no deja lugar a que pudiera interpretarse que el inicio de facultades comienza con la notificación de la copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR; sin embargo, se considera importante resaltar que es indudable que el precepto en cuestión, está fuera de contexto, pues atendiendo a que dicho precepto legal complementaba al artículo 55 del mismo ordenamiento legal, el cual dejó de surtir efectos jurídicos en virtud de la entrada en vigor a partir del 1° de enero de 2004 del artículo 52-A del Código Tributario y atendiendo al principio de jerarquía de leyes previsto en el artículo 133 Constitucional, las hipótesis normativas contenidas en el Reglamento, no pueden tener mayor alcance jurídico que los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, podemos decir que si literalmente el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece que se considera que inicia el ejercicio de las facultades de comprobación con el primer acto que se

notifique al contribuyente, interpretado con lo dispuesto en el artículo 52-A del mismo ordenamiento legal, puede decirse que el primer acto que se notifica al contribuyente es la copia del requerimiento efectuado al CPR, ya sea para exhibir sus papeles de trabajo y/o para solicitarle información y documentación para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No obstante lo anterior, interpretado el artículo 52-A, fracción I, con los artículos 38 y 46-A del Código Fiscal de la Federación, puede señalarse que el inicio de facultades únicamente comienza cuando se requiere al contribuyente directamente, pues se establece que la copia notificada al contribuyente en términos de la fracción I del artículo 52-A, no reúne los requisitos previstos en el artículo 38 y que el plazo para concluir una revisión solo aplica a las revisiones de gabinete y las visitas domiciliarias, no así a las revisiones de dictámenes fiscales.

Esto es, el inicio de facultades inicia con el primer acto que se notifica al contribuyente, ahora solo hay que definir cual es el primer acto notificado al contribuyente, para así saber con claridad cuando se da el inicio de facultades en la revisión del dictamen fiscal, cuestión que tiene una parte importantísima en este trabajo de titulación, pues si tomamos en cuenta que una interpretación literal de los preceptos antes mencionados nos puede llevar a la conclusión de que el inicio de facultades comienza con la notificación al contribuyente de la copia del requerimiento efectuado al CPR, entonces considero que debe establecerse en ley el plazo legal aplicable para efecto de realizar su notificación, brindando con ello seguridad jurídica no solo al contribuyente, sino también a la autoridad, o bien, prever explícitamente cuando se da el inicio de las facultades en la revisión del dictamen, como en su momento lo hizo el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, considero que se debe clarificar y precisar las diferentes situaciones especiales que se presentan en la práctica, para identificar los casos en que se da inicio al "procedimiento de revisión secuencial", para no dejar en inseguridad a las partes involucradas en el proceso de fiscalización.

### **2.2.3.- Formalidades de la revisión del dictamen.**

En este punto tratare diversos supuestos que se presentan al revisar el dictamen fiscal y que originan alguna formalidad particular en la revisión del dictamen.

**A)** Comenzare mencionando que cuando el CPR no atiende el requerimiento de la exhibición de sus papeles de trabajo y la información para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, las autoridades fiscales continuarán el ejercicio de las facultades de comprobación con el contribuyente, a través de una revisión de gabinete, lo anterior, teniendo en cuenta que al contribuyente se le notificó copia de los requerimientos efectuados al CPR.

Para tales efectos, se considera que se deberá motivar en el oficio para la revisión de gabinete, el hecho de la no comparecencia del CPR en relación con la solicitud de la exhibición de sus papeles de trabajo y de la información requerida, circunstanciando debidamente esa situación.

Lo anterior, consideró que no implica incumplimiento al procedimiento de revisión del dictamen, toda vez que al haberse requerido legalmente la exhibición de los papeles de trabajo, ya se cumplió con el primer acto del procedimiento de la revisión, previsto en la fracción I del artículo 52-A del CFF, aún cuando el CPR no haya comparecido.

**B)** Considero que tratándose de la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de los impuestos al comercio exterior, por las operaciones realizadas durante el ejercicio dictaminado, se deberá aplicar el procedimiento de revisión del dictamen a que se refiere el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, sin que dicho procedimiento aplique tratándose de la

revisión de la clasificación arancelaria, la verificación de origen de mercancías, el valor en aduanas y la tenencia legal de mercancías, toda vez que el CPR no se pronuncia sobre estas materias en el dictamen.

**C)** Cuando se inicie un nuevo acto de fiscalización con motivo de juicios de nulidad, en los que se dejaron a salvo las facultades de comprobación, los cuales hicieron dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por dicho ejercicio; en el caso de que no se hubiera aplicado el procedimiento de revisión del dictamen, en la revisión anterior, dichas autoridades ejercerán sus facultades de comprobación apegándose al procedimiento de revisión establecido en el artículo 52-A del CFF.

**D)** Cuando se trate de dictámenes formulados por CPR's sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen los contribuyentes, así como a las declaratorias de CPR's que formulen con motivo de las solicitudes de devolución de saldos a favor del IVA, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de los contribuyentes que los presentaron, deberán apegarse al procedimiento de revisión del dictamen previsto en el artículo 52-A del CFF.

#### **2.2.4.-Plazo para concluir la revisión del dictamen.**

En este punto, estudiare el plazo para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación, sin entrar en la polémica de cuando se da el inicio de facultades tratándose de la revisión del dictamen fiscal, para lo cual tenemos que partir que el fundamento previsto en el Código Fiscal de la Federación a través del cual se establece el plazo para que las autoridades fiscalizadoras concluyan el ejercicio de sus facultades de comprobación es: el artículo 46-A.

En ese sentido, es importante mencionar que con anterioridad a la reforma sufrida en 2004, dicho precepto legal se había declarado inconstitucional, pues el

mismo resultaba violatorio del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 Constitucional, al no establecer un plazo de conclusión respecto de determinados contribuyentes.

Así las cosas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación violaba el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, razón por la cual dicho ordenamiento sufrió al respecto una reforma en 2004, para quedar redactado de la siguiente forma:

**“Artículo 46-A.** Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, **dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:**

**A.-** Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de un año contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

**B.-** Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Los plazos señalados en el primer párrafo y en el Apartado A, de este artículo, podrán ampliarse por seis meses por una ocasión más, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 de este Código.



Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo y los plazos de las prórrogas que procedan conforme a este artículo, se suspenderán en los casos de:

I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prórrogas que procedan de conformidad con este artículo, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.”

Como se advierte de la transcripción anterior, podemos observar que a partir de 2004, las autoridades fiscales como norma general cuentan con un plazo inicial de seis meses para concluir el ejercicio de sus facultades de comprobación (revisiones de gabinete y visitas domiciliarias), contados a partir de que se notifique al contribuyente el inicio de facultades, y prevé dos plazos especiales, uno de un año para contribuyentes del sistema financiero o que consoliden fiscalmente y otro de dos años cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales se solicite información a autoridades de otro país, se lleve a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México o estén ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, se advierte que el plazo de seis meses y de un año, solo puede ampliarse por una ocasión más, siempre y cuando el oficio de ampliación haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión y en su caso la que corresponda al nuevo domicilio del contribuyente, cuando cambie de domicilio durante el desarrollo de la revisión o visita.

También dicho precepto establece que el plazo previsto para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas y en su caso la prórroga al mismo, sólo se suspenderá en cuatro casos, estos son: 1.- En caso de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga; 2.- Por fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión; 3.- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice; y 4.- Si durante el desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación el contribuyente interpone algún medio de defensa contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de esas facultades, se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Por lo tanto, fuera de los supuestos señalados no hay forma de suspender el plazo para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación y necesariamente debe concluirse la revisión dentro del plazo establecido, según se trate, en este punto es importante señalar que si las autoridades fiscales no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Es decir, el momento en el cual se entiende concluida la revisión dependiendo el tipo de facultad que se hubiera ejercido, es al momento de levantar el acta final tratándose de una visita domiciliaria, o bien, al notificar el

oficio de observaciones tratándose de una revisión de gabinete, por lo cual si las autoridades no cumplen con ello dentro del plazo establecido, ya sea seis meses, un año, dos años, o bien dentro del periodo de ampliación de la revisión correspondiente, se entenderá concluida la revisión junto con todas las demás actuaciones derivadas de la misma.

Como observamos, el plazo para la conclusión de la revisión debe ser observado estrictamente por la autoridad fiscal, de ahí la importancia de definir y establecer a partir de cuando inicia el ejercicio de las facultades de comprobación tratándose de la revisión del dictamen fiscal, pues si bien es cierto el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación solo hace referencia a las visitas domiciliarias y a las revisiones de gabinete, es indiscutible que una facultad de comprobación como es el revisar el dictamen fiscal no puede estar al margen de lo establecido en el mismo y no puede excluirse de su cumplimiento, pues sería tanto como dejar indefinido el plazo en que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo la revisión con el CPR, violando con ello el principio de seguridad jurídica.

Finalmente, mencionare como un punto relevante que cuando las autoridades fiscales inicien la revisión del dictamen y el contribuyente sea obligado a dictaminarse o bien haya ejercido la opción a hacerlo, la autoridad deberá concluir anticipadamente la visita que se este realizando en el domicilio del contribuyente, en términos de lo dispuesto por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, el propio precepto legal antes mencionado, establece que no se concluirá la visita anticipadamente cuando no sea suficiente la información proporcionada por el CPR para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no se presente la información solicitada al CPR dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del CFF, y cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

### **2.2.5.- Resultado derivado de la revisión.**

Ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga final al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. "En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades."<sup>33</sup>

Con base en el estudio y análisis del oficio de observaciones y del escrito presentado por los contribuyentes, con el que aportan pruebas para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en dicho oficio, o bien de la última acta parcial, las autoridades fiscales formularán la liquidación que es la resolución final que emite como resultado de la revisión derivada del dictamen fiscal, en la que determinarán las contribuciones omitidas, correspondientes a los hechos que no fueron desvirtuados por el contribuyente, la cual deberá estar debidamente motivada y fundamentada en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Esto es, el acto por el cual se determine el tributo omitido y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa deben satisfacer una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley.

---

<sup>33</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Ob. Cit., Pág. 229.

El artículo 16 de la Constitución General de la República señala cuál es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general y, por tanto, de la fiscal, al establecer que nadie debe ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. De este precepto se desprende, en primer lugar, la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto.

Luego el precepto, constitucional señala los siguientes elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal, todos ellos justificados por el principio de seguridad jurídica.

1. Constar por escrito. Sólo si el acto de la autoridad consta por escrito puede precisarse en cualquier tiempo sus términos exactos, es decir, el contenido de la providencia y así fijar su correcto alcance.
2. Estar fundado. La fundamentación consiste en que el acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que conste el acto.
3. Estar motivado. La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto del razonamiento que se formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la cual se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.
4. Estar firmado. La firma autógrafa de la autoridad en el documento en el que conste el acto es indispensable tanto para darle autenticidad al documento como para establecer que el acto efectivamente procede de la autoridad competente y que ésta es responsable de su contenido.

Resulta importante mencionar, que de conformidad con lo previsto en el artículo 50 del CFF, la autoridad fiscalizadora cuenta con un plazo máximo de seis meses para emitir la resolución del crédito fiscal, a partir del vencimiento de los

plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se deberá precisar en el oficio de liquidación correspondiente que la contribuyente cuenta con un plazo de cuarenta y cinco días hábiles, para impugnar la resolución mediante el recurso administrativo o a través del juicio contencioso administrativo, ya que de no hacerlo, la contribuyente contará con el doble del plazo.

Finalmente, es importante mencionar que el oficio de liquidación se notificará personalmente en el domicilio que tenga manifestado en el RFC el contribuyente, salvo que el contribuyente hubiere efectuado conforme a la Ley cambio de domicilio y así lo hubiere dado a conocer a la autoridad revisora, pero si con ese cambio la autoridad fiscal que inició la revisión deja de ser competente, la autoridad que lo sea será la que notificará el oficio de liquidación. En el capítulo tercero estudiaremos los tipos de notificaciones razón por la cual no profundizaremos sobre el procedimiento de la notificación de la liquidación.

### **2.3.- Contador Público Registrado.**

Para comenzar el estudio del presente apartado, es importante mencionar que el contador público registrado en el ejercicio de su profesión está sujeto a normas, dentro de las cuales se encuentran las de auditoría, las cuales, son las condiciones mínimas del perfil que debe poseer el contador público, sus actitudes y aptitudes personales, para seguir obligatoriamente su aplicación en cada proceso de su actividad como auditor.<sup>34</sup>

**Normas Personales.-** Estas normas se refieren a que el Contador Público Registrado (CPR), debe ser un experto en la materia, siendo profesional en su actuación y observando siempre principios éticos, por lo tanto, es importante partir del hecho de que el CPR debe tener conocimientos técnicos adquiridos en Universidades o Institutos de Estudios Superiores del País, habiendo culminado sus estudios con su recepción profesional de Contador Público; Resultando de

---

<sup>34</sup> Osorio Sánchez, Israel, ob. Cit., Pág. 75

suma importancia que sea poseedor de un adecuado entrenamiento técnico y capacidad profesional.

**Normas relativas a la ejecución del trabajo.-** Estas normas se refieren a elementos básicos en el que el contador público debe realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesionales, para la cual exigen normas mínimas a seguir en la ejecución del trabajo.

Por lo tanto, antes de que el CPR se responsabilice de efectuar cualquier trabajo, debe conocer la entidad sujeta a investigación, con la finalidad de planear su trabajo, debe asignar responsabilidades a sus colaboradores y determinar que actividades o funciones específicas debe delegar a sus ayudantes, así como supervisar en cualquier proceso el avance de los mismos.

**Normas de dictamen e información.-** El objetivo de la auditoria de estados financieros es que el CPR emita su opinión sobre la razonabilidad de los mismos ya que, se considera que el producto terminado de dicho trabajo es el dictamen; así que el profesional que presta estos servicios debe apegarse a reglas mínimas que garanticen la calidad del trabajo, estas reglas se denominan normas de dictamen e Información.

El CPR al realizar cualquier trabajo debe de expresar con claridad, en qué estriba su relación y cual es su responsabilidad respecto a los estados financieros, esto es: debe declarar la relación con los estados financieros y su responsabilidad asumida respecto a ellos.

Con la finalidad de unificar criterios, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) por medio de su Comisión de Principios de Contabilidad, ha recomendado una serie de criterios, a lo que los profesionales se deben apegar, y así, eliminar discrepancias, al procesar y elaborar la información financiera. Lo anterior, ha sido resultado de cúmulo de experiencias, como consecuencia de una actividad profesional por naturaleza dinámica, que ha traído consigo un gran

desarrollo de la técnica contable, así como, su aceptación general entre el gremio de contaduría pública.

La auditoría de estados financieros es una actividad privativa del contador público que se realiza para otorgar confianza al público usuario de la información financiera. Por tal motivo el trabajo de auditoría debe reunir requisitos mínimos que garanticen la calidad de trabajo, para lograr lo anterior, el profesional debe apegarse obligatoriamente a las normas de auditoría generalmente aceptadas que las ha creado, recomendando y aceptando, la profesión organizada (IMCP).

Finalmente, es importante señalar que ha sido la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien mediante diversos criterios jurisprudenciales ha legitimado la naturaleza y obligatoriedad de observar por parte de los CPR's las citadas normas de auditoría, al señalar que:

"Novena Época  
 Instancia: Pleno  
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
 Tomo: III, Febrero de 1996  
 Tesis: P. IX/96  
 Página: 168

**DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS SOBRE ESTADOS FINANCIEROS DE CONTRIBUYENTES. EL ARTICULO 52, FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO), NO ES INCONSTITUCIONAL POR EL HECHO DE QUE OMITA DEFINIR LAS NORMAS DE AUDITORIA A LAS QUE DEBEN SUJETARSE AQUELLOS.** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52, fracción II del Código Fiscal de la Federación, se sancionará con suspensión hasta por tres años de su registro, al contador público que formule el dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes y su situación fiscal, sin ajustarse a los requisitos establecidos en la propia norma, para generar la presunción de certeza de los hechos afirmados en el dictamen, entre los cuales se encuentra, el que se emita de conformidad con las disposiciones del reglamento del código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador, el trabajo que desempeña y la información resultante del mismo. Estas normas de auditoría no son objeto de remisión al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, puesto que constituyen requisitos distintos a los que en este último ordenamiento también se establecen obligatoriamente, para ser observados por los contadores públicos al elaborar los dictámenes mencionados; es decir, **en lo relativo a las normas de auditoría no existe delegación en favor del Ejecutivo Federal que permita**



desarrollarlas y pormenorizarlas al ejercer su facultad reglamentaria; y, si bien en el Código Fiscal de la Federación no está previsto el contenido de esas reglas, esta omisión no genera la Inconstitucionalidad del artículo 52, fracción II, pues el legislador no está obligado a definir todos los elementos de las disposiciones comprendidas en los ordenamientos legales que expida, cuando como en el caso, se trata de conceptos técnicos ajenos, por su propia naturaleza, a las materias reguladas en el código referido traducidos en el empleo legal de ciertos conceptos instrumentales o técnicos que es un tema ajeno al problema de la constitucionalidad de la ley; y, por el contrario, pertenece al de la interpretación, para efecto de su aplicación exacta ya que, en todo caso, el aspecto a dilucidar es si en cada supuesto planteado se está en presencia o no de una de las normas de auditoría a que se refiere el precepto impugnado.

Amparo en revisión 1105/94. Germán Eichelmann Rodríguez. 7 de noviembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta de enero en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número IX/1996 la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a treinta de enero de mil novecientos noventa y seis.”

### 2.3.1. Concepto.

Por **Contador** debemos entender según el Diccionario de Derecho Fiscal del jurista Hugo Carrasco Iriarte, “La persona que tiene por empleo, oficio o profesión llevar la cuenta o la razón de la entrada o salida de caudales, haciendo el cargo a particulares que los perciben y recibiendo en data lo que pagan. Asimismo, es el responsable del llenado de las declaraciones de contribuciones, pues debido a sus conocimientos, las personas físicas o morales lo contratan para tales efectos.”<sup>35</sup>

<sup>35</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit., Pág. 257

Y por **Contador Público** señala el citado autor que es, "El que, cursando los estudios requeridos e inscrito en los registros públicos que cada legislación determine, cumple las funciones que las autoridades administrativas y judiciales le encomienden para realizar la verificación de cuentas o bienes de organismos públicos, empresas privadas y particulares con fines civiles, penales, mercantiles o fiscales".<sup>36</sup>

De acuerdo con lo anterior podemos definir que "**Contador Público Registrado** es el que teniendo los conocimientos técnicos adquiridos en Universidades o Institutos de Estudios Superiores del País, habiendo culminado sus estudios con su recepción profesional de contaduría, obtiene su registro ante la autoridad fiscal, cumpliendo para ello con los requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

### **2.3.2.- Requisitos.**

Los requisitos para que el contador público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales se mencionan en el artículo 52, fracción I del CFF, y en el artículo 45 del RCFF, pues en dichos preceptos jurídicos se precisan tanto los requisitos que debe cubrir el contador público para poder solicitar su registro, así como los documentos que debe presentar para obtener el registro para dictaminar.

En ese tenor, puede señalarse que los requisitos para obtener el registro ante el Servicio de Administración Tributaria para poder dictaminar estados financieros son:

#### **I.- Personas de nacionalidad mexicana.**

a) Tener título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública.

---

<sup>36</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. Pág. 258

b) Ser miembro de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos por los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

c) Contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública.

Al respecto, es importante mencionar que de conformidad con el Artículo Segundo, fracción XIII, de las Disposiciones Transitorias para 2004, se establece que los contadores públicos registrados ante las autoridades fiscales, así como aquellos que soliciten su registro, contarán con un plazo de dos años contados a partir de la entrada en vigor de dicho Decreto (1º de enero de 2004), para obtener y presentar ante las autoridades fiscales, **la certificación** expedida por la agrupación profesional autorizada para ello; mencionado finalmente que de no hacerlo se cancelará el registro correspondiente. (La certificación ayudara a depurar y evitar que cualquier contador público sin experiencia pueda ser un dictaminador.)

d) Contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

II.- Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los Tratados Internacionales de que México sea parte.

Como podemos advertir, el Código Fiscal de la Federación establece que pueden obtener el registro correspondiente para poder dictaminar estados financieros en términos de las disposiciones legales, tanto personas de nacionalidad mexicana, así como personas extranjeras conforme a los Tratados Internacionales de que México sea parte.

Como observamos, en realidad los requisitos que debe cubrir un contador público para obtener el registro ante las autoridades fiscales y poder dictaminar estados financieros, en apariencia son mínimos y fáciles de cumplir; Sin embargo,

a consideración de un servidor el único que podría representar dificultad para poder ser cubrier en puntualidad, es la certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados, pues si bien es cierto que mediante la misma se busca que los citados profesionistas día con día se mantengan actualizados en su materia y aseguren el conocimiento mínimo necesario para poder elaborar un dictamen de estados financieros, su exigibilidad para enero de 2006, representa un gran reto para la contaduría pública así como para la SEP, pues a la fecha no existe ningún colegio autorizado por parte de la citada Secretaría para poder emitir ese tipo de certificaciones.

### **2.3.3.- Registro.**

En este punto cabe hacernos la pregunta ¿ante quién se debe solicitar el registro de contador público?, pues el Código Fiscal de la Federación únicamente menciona que el contador público que dictamine debe estar registrado ante las autoridades fiscales para esos efectos, en los términos del RCFF; por lo cual, ante esa interrogante es importante mencionar que el Servicio de Administración Tributaria, específicamente la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, es la autoridad fiscal competente para otorgar el registro de contador público para emitir dictámenes de estados financieros en los términos del CFF.

Lo anterior es así ya que el artículo 23, fracción XIV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece como competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal autorizar el registro de 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, pues señala a la letra lo siguiente

**“Artículo 23.** Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

...

**XIV. 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.  
...”

En ese tenor, es relevante precisar que documentos debe acompañar el profesionista en contaduría para obtener el registro correspondiente para formular dictámenes fiscales, es decir, convertirse en un contador público registrado (CPR).

Así, podemos señalar que en el artículo 45 del RCFF se precisa que el contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañado copia certificada de los siguientes documentos:

- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los meses anteriores a la presentación de la solicitud.
- Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos internacionales que ameriten pena corporal.

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

En el artículo 45-A del RCFF se señala que los contadores públicos registrados ante la Secretaría o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 del CFF **que presten sus servicios a una persona moral** deberán presentar aviso en el que harán constar lo siguiente:

- Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
- Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral antes citada.
- Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.
- Nombre de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

Como hemos visto anteriormente, el dictamen fiscal constituye una actividad importante tanto para el Fisco Federal como para la contaduría pública mexicana, esencialmente podemos señalar que a partir del 1º de enero de 1991 al entrar en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF, con un efecto retroactivo, a partir de los estados financieros del ejercicio 1990, se produjo un crecimiento importante en la demanda del servicio, razón por la cual fue precisamente ese año (1991) cuando la autoridad otorgó el mayor número de registros.

Por otra parte, podemos indicar como simples datos estadísticos los siguientes:

- Los Contadores Públicos Registrados (CPR) en la AGAFF activos y autorizados para emitir dictámenes fiscales, representan aproximadamente el 29%, si se considera una membresía total del IMCP de 20,000.
- Aun cuando una porción importante de los CPR no emiten dictámenes (inactivos), el hecho de mantenerse registrados indica que la dictaminación fiscal constituye para ellos una actividad potencial o factible de ejercer.
- La obligatoriedad del dictamen fiscal se reflejó en el ejercicio 1991, cuando los contribuyentes dictaminados crecieron 50.7% y los CPR aumentaron 13.8%.
- El crecimiento de la presentación de dictámenes a través de los años ha llegado a un promedio de 80,000 dictámenes presentados anualmente a

partir de 2001 a través de Internet, de acuerdo a los cambios que se dieron en el reglamento del código fiscal el 22 de agosto de 2001.

#### 2.3.4.- Obligaciones.

**A) Podemos señalar como principal obligación del CPR, la de formular su dictamen fiscal, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo** (previéndose anteriormente a la reforma de 2004, el caso de poder renunciar a formularlo, comunicándolo y justificando los motivos que tuviere ante la autoridad).

En este apartado cabe preguntarnos, ¿Cuáles son los impedimentos para que un contador público pueda dictaminar los estados financieros para efectos fiscales?; pudiendo mencionar entonces, que los supuestos por los cuales el CPR esta impedido para emitir un dictamen fiscal se establecen en el artículo 53 del RCFE.

Así las cosas, el citado precepto legal menciona que estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- 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 vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.
- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- 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.
- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

**B)** Que el dictamen o la declaración formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, **se formulen de acuerdo con las disposiciones del RCFF y las normas de auditoría** que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como los resultados de los mismos.

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

**D)** Que el dictamen **se presente a través de los medios electrónicos** de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

**E) Proporcionar a requerimiento de la autoridad los papeles de trabajo** elaborados motivo de la realización del dictamen de estados financieros del contribuyente y dar contestación correcta y oportuna a los oficios donde se piden explicaciones a las observaciones en el proceso de la revisión a los papeles de trabajo.

De lo anterior, se puede mencionar que otra obligación del CPR inherente al ejercicio de las facultades de comprobación para revisar el dictamen fiscal, es que comparezca para dar cumplimiento oportuno al citatorio de revisión de papeles de trabajo, en el día y la hora que señala la autoridad.



### 2.3.5.- Responsabilidades.

Podemos mencionar que, si bien es cierto, el CPR es responsable de cumplir con todas y cada una de las obligaciones precisadas anteriormente, su incumplimiento origina sólo la evaluación por parte de la autoridad de su actuación profesional, sin que ello implique en caso de efectuar un inadecuado trabajo de auditoría algún tipo de responsabilidad frente al contribuyente, esto es, no se le considera responsable solidario del contribuyente en caso de que su trabajo realizado de manera incorrecta pueda repercutir en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Por tanto, considero que deberían reformarse las disposiciones fiscales para considerar a los CPR's como responsables solidarios de los contribuyentes en el entero de tributos, cuando por causas imputables a estos se hayan presentado irregularidades tanto en la contabilidad como en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Lo anterior porque no hay que olvidar que los particulares no son expertos en la reglas y normas impositivas y, en consecuencia, no es correcto ni justo que en un momento dado sean sancionados y se les determine crédito fiscales a su cargo, cuando los responsables directos e inmediatos no fueron ellos, sino los contadores que fueron contratados para ello.

No obstante lo anterior, el Legislador ha previsto en los artículos 91-A y 91-B del CFF, que los CPR's en caso de no observar en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, y sean determinadas por la autoridad fiscal mediante resolución firme, serán acreedores a una multa del 10 al 20% de las contribuciones omitidas, preceptos que para mejor comprensión transcribo a la letra y dicen:

**“Artículo 91-A.** Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el

artículo 52 de este código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

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

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

Como observamos de la transcripción de dichos preceptos legales, la Ley continua siendo muy benévola con los CPR's que no cumplan bien con su trabajo al momento de emitir su dictamen de estados financieros de determinado contribuyente, pues se advierte que la multa prevista no es aplicable cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente; Asimismo, se le da el beneficio que dicha multa proceda hasta un monto máximo del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

Al respecto, los Tribunales del Poder Judicial de la Federación han definido mediante jurisprudencia cuales son los requisitos para que se actualice la hipótesis de aplicación prevista en los citados artículos 91-A y 91-B del Código Fiscal de la Federación, al precisar lo siguiente:

“Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Agosto de 1999

Tesis: XII.1o. J/2

Página: 637

**CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ARTÍCULOS 91-A Y 91-B ADICIONADOS, EN EL. NO SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).** Los artículos 91-A y 91-B adicionados al Código Fiscal de la Federación, no constituyen disposiciones autoaplicativas porque no obligan a la quejosa, por su sola entrada en vigor a hacer o dejar de hacer, ni le causa perjuicio en forma inmediata por dictaminar estados financieros, ya que para que se actualicen los presupuestos contenidos en las normas, se requiere de actos de aplicación posteriores al inicio de la vigencia de la misma, como lo son: a) Que el contador público dictamine estados financieros; b) Que éste no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente en el informe sobre la situación fiscal del mismo; c) Que las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinen dicha omisión mediante resolución firme; d) Que la omisión supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30% tratándose de contribuciones propias del contribuyente; y, e) Que dicha autoridad le imponga la multa correspondiente, la cual no podrá exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Nota: Esta tesis aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, julio de 1999, página 708, con el número XII.1o. J/7; se publica nuevamente con el número de tesis correcto."

Por lo tanto, considero que se debe establecer en Ley, específicamente en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que el CPR sea responsable solidario del contribuyente cuando no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, sin que se minimice dicha responsabilidad al doble de honorarios cobrados por elaborar el dictamen.

### **2.3.6.- Sanciones y procedimiento para tal efecto.**

Es importante partir de la interrogante siguiente, ¿Quién es la autoridad competente para poder sancionar a un CPR y llevar a cabo el procedimiento para ese efecto?; podemos responder fácilmente que en términos de la fracción XIV del artículo 23 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal la autoridad competente para

sancionar a los contadores públicos cuando no cumplan cabalmente con las obligaciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento al emitir un dictamen fiscal, pues dicho precepto legal establece a la letra lo siguiente:

**“Artículo 23. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:**

...

**XIV. 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.**

...”

Como hemos mencionado anteriormente, la auditoría de estados financieros es una actividad profesional, cuya práctica requiere de la capacidad y experiencia del contador público que la efectúa. A este respecto, el boletín 1010 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, afirma textualmente lo siguiente: “La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y evaluar los resultados obtenidos.”<sup>37</sup>

El dictamen fiscal implica, en principio, el otorgamiento de confianza de la autoridad al trabajo profesional de los contadores públicos que los emiten. Así lo establece el artículo 52 del CFF en su primer párrafo, que dice: Los hechos afirmados en los dictámenes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario.

---

<sup>37</sup> Boletín 1010, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El no cumplimiento en las normas de auditoría en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente que ha sido dictaminado por un contador público registrado tendrá como consecuencia la evaluación de su actuación profesional, con las sanciones que establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 57 de su Reglamento.

Ahora bien, el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando un contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en ese artículo, o no aplique las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortara o amonestara al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al RCFF. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró 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 por escrito al colegio profesional y, en su caso a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Como consecuencia de la revisión de los dictámenes formulados por los contadores públicos registrados por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en el caso de detectarse irregularidades, se observará el procedimiento establecido en el artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a saber:

1. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del CPR por escrito concediéndole un plazo de 15 días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

2. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y en su caso, a la federación de colegios profesionales a que

pertenece el contador público cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Acorde con lo anterior, cuando el contador público no cumpla con las disposiciones y requisitos establecidos para emitir dictámenes e informes fiscales, se hará acreedor a diversas sanciones, que van desde un exhorto, una amonestación, la suspensión por dos años, o hasta la cancelación definitiva de su registro, cuando se den los supuestos establecidos en los citados artículos 52 del CFF y 57 de su Reglamento, en los términos siguientes.

**Se amonestara al contador público cuando:**

- Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B, y 54 del RCFF y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del impuesto sobre la Renta.
- La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
- No cumpla con lo señalado en el artículo 45, fracción I, incisos a), c) y d) del RCFF.
- No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 del RCFF, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

**La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:**

- Formule el dictamen en contravención a los dispuestos en los artículos 52 del CFF, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 del RCFF y 126 y 172 del Reglamento de la Ley de Impuestos sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- El contador público acule tres amonestaciones. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- Presente disco magnético flexible, sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal. En este caso

la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

**La cancelación procederá cuando:**

- Hubiera reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales. Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
- Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.
- Podemos mencionar finalmente que una causa para proceder a la cancelación del registro de CPR, en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, es no exhibir a requerimiento de la autoridad, los papeles de trabajo que elaboró motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales.

Al respecto, podemos precisar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto a través de un criterio jurisprudencial que el artículo 57 del RCFF no resulta violatorio del artículo 5 Constitucional, al prever como sanción la cancelación del registro, señalando en esencia lo siguiente:

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: I, Mayo de 1995

Tesis: 2a. XXIII/95

Página: 232

**CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS COMO DICTAMINADORES EN LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO; EL ARTICULO 57, FRACCION I, INCISO B), DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE LA CANCELACION O SUSPENSION DE SU REGISTRO, NO VIOLA EL ARTICULO 5o. CONSTITUCIONAL.** Si bien es cierto que el artículo 57, fracción I, inciso b), del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cancelará o suspenderá hasta por dos años el registro otorgado al Contador Público de acuerdo con el último párrafo del artículo 52 de ese código, cuando no formule el dictamen, igualmente cierto resulta que tal suspensión no implica una afectación a la garantía individual que consagra el artículo 5o. constitucional, puesto que no prohíbe en forma absoluta que los gobernados, en el caso, los contadores públicos, ejerzan esta profesión sino que regula la actividad de esos profesionistas, que habiendo obtenido el registro, dictaminen estados financieros.

Amparo en revisión 1780/94. Roberto Lozano Garza. 7 de abril de 1995. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.”

Por otra parte, resulta trascendente precisar que a partir de 1996 se incorporó al artículo 52 del CFF, la figura del exhorto, la que antes de su formalidad legal ha consistido en una forma de llamar la atención al contador público por alguna situación, que en opinión de la autoridad revisora del dictamen, faltó cumplir en el informe que haya entregado el contribuyente, sin embargo, la inclusión en el CFF no ha sido reglamentada por lo que se desconoce con toda claridad cuáles serían las causas que darían motivo a la imposición de un exhorto, si estos son acumulativos, y en su caso algún otro efecto.

Finalmente, es importante mencionar que según estadísticas emitidas por el IMCP, los resultados de evaluación de los 15,610 CPR, aproximadamente, como dictaminadores, 1.6% ha sido amonestado y 3.3% suspendido. “Por lo tanto la contaduría pública estima que si no se toma mayor cuidado en cumplir en todas las normas establecidas para la actuación profesional de CPR, en corto plazo se incrementarían esas cifras, de acuerdo a los programas de fiscalización de actuación profesional de los CPR, pues la autoridad conoce los errores más comunes que comete el dictaminados cuando lleva a cabo las revisiones de los papeles de trabajo, con lo que fundamentan esas sanciones, sin embargo, se menciona que en más de 97% la actuación del CPR que dictamina es buena y confiable.”<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Fisco Actualidades. Ob.Cit., Pág. 6



## CAPÍTULO TERCERO

### 3. LAS NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL.

#### 3.1.- Notificación.

Dentro del presente capítulo estudiare las notificaciones previstas en el Código Fiscal de la Federación para los actos administrativos, es decir las notificaciones establecidas en el Título V “DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS”, Capítulo II, “ DE LAS NOTIFICACIONES Y DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL”, pues, al ser parte central de este trabajo de titulación el estudio de las facultades de comprobación que detenta la autoridad fiscal, especialmente la revisión del dictamen, importante resulta saber que es una notificación y los tipos de notificaciones que el Código Fiscal de la Federación prevé tratándose de actos administrativos, pues el Código Fiscal de la Federación también prevé un capítulo especial dentro del juicio contencioso administrativo.

#### 3.1.1.- Concepto.

El significado gramatical de la palabra notificación es lisa y llanamente, la acción y efecto de notificar, por su parte el vocablo notificar proviene del latín *notificare*, y es un verbo transitivo que significa “hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el caso”.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Gómez Lara, Cipriano. *Ob.Cit.*, Pág. 127.

En ese sentido, se puede decir que una notificación es el medio de comunicación procesal, revestido de ciertas formalidades y ejecutado de diversas maneras, por el que una autoridad jurisdiccional hace saber, a las partes o a terceros, un acto procesal.

Para Rodríguez Lobato “la notificación es un acto formal, solemne a través del cual la autoridad hace del conocimiento del interesado alguna providencia o resolución.”<sup>40</sup>

En ese sentido, tenemos que el término notificación se ha definido como el acto de hacer saber alguna cosa jurídicamente, para que la noticia dada a la parte que le pare perjuicio en la omisión de lo que se le manda o intima, o para que le corra término; luego entonces, por notificación debe entenderse el acto de la autoridad fiscal por el que se hace del conocimiento de las partes las determinaciones dictadas en un procedimiento administrativo que deben realizarse de conformidad con las formalidades establecidas por la ley, a fin de que éstas estén en aptitud de alegar y realizar lo que a su derecho convenga.

### **3.1.2.- Naturaleza Jurídica.**

Como mencionamos anteriormente la notificación tiene por naturaleza jurídica el hacer saber alguna cosa jurídicamente, por medio de la cual se hace del conocimiento de las partes las determinaciones dictadas por una autoridad competente (jurisdiccional o administrativa), mismas que deben realizarse de conformidad con las formalidades establecidas por la ley.

De ahí que, para que las notificaciones que en términos de la legislación tributaria puedan tener eficacia jurídica, es necesario que éstas se ajusten a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>40</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Ob. Cit. Pág. 232

La finalidad que se persigue con la notificación de los actos administrativos es la de hacer del conocimiento del interesado la determinación autoritaria emitida en su contra, para darle oportunidad de que se formule la defensa que estime conducente, por lo que la notificación para su validez requiere únicamente de que se cumplan los requisitos previstos en los artículos 38, 134 y 135 del Código Fiscal de la Federación.

### **3.1.3.- Efectos jurídicos.**

La expresión "surtir efectos" significa que en un determinado momento o fecha, aquella persona a quien va dirigida una notificación se le tiene por legalmente enterada de la misma, con independencia de que materialmente la conozca o no; esto es, que el legislador, atendiendo a la seguridad jurídica, da por sentado que en una hora y día precisos un particular tiene conocimiento de un acto o resolución que puede o no pararle perjuicios.

En ese sentido, de conformidad con el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, dos son las hipótesis en que la notificación de un acto administrativo surte efectos: 1a) el día hábil siguiente a aquel en que es realizada formalmente por el actuario o notificador; y, 2a) el mismo día en que el interesado o su representante legal manifiesta haber tenido conocimiento del acto o resolución administrativos.

Así es, el citado artículo 135 del Código Tributario Federal señala que las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectuó, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

Asimismo, señala que la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el primer párrafo del multicitado precepto jurídico.

Apoya a lo anterior la Tesis V-TASR-VIII-534 publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año III, Tomo II, No. 29, Mayo 2003, Página 541, que es del tenor literal siguiente:

**“CERTEZA LEGAL DE LAS NOTIFICACIONES CONFORME AL ARTÍCULO 135 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-** La certeza legal de las notificaciones de los actos administrativos y la certeza legal del consecuente conocimiento del hecho, acuerdo o resolución por parte de la persona notificada, es decir, el legal conocimiento del acto administrativo, conforme al artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, nace por ministerio de ley justamente cuando surten sus efectos de notificación cualesquier actos administrativos cuya notificación **haya sido diligenciada y, concretamente, los efectos de notificación surten al día hábil siguiente al en que fueron practicadas, entendiendo que dicho numeral se refiere a la notificación de cualquier acto administrativo y no sólo las resoluciones que resulten controvertibles o que busquen un cumplimiento de requerimiento; por ende, la certeza legal del conocimiento del hecho o resolución no surge por la sola circunstancia de que se haya diligenciado la práctica de la notificación,** y no es admisible pretender que existe tal conocimiento a partir del día en que se diligencia, ya que no puede ser éste el sentido ni la interpretación que debe darse a la ley, en su artículo 135, en relación con el numeral 134, ambos del Código Fiscal de la Federación, de ahí que toda argumentación vertida, en el sentido de que la figura de la notificación tiene diversos aspectos, entre otros, el de los efectos que se generan entre autoridad y el contribuyente, que se constriñen a producir la certeza legal de que el notificado tiene conocimiento del hecho, acuerdo o resolución que se le notifica, así como el de que con la notificación se abre el plazo legal para que el particular cumpla con la resolución de que se trata y el plazo legal para su impugnación, cuando se cause agravio, es una argumentación insostenible que debe ser desestimada de pleno derecho por la Sala Fiscal resolutora, habida cuenta de que los artículos 134 y 135 del Código Fiscal de la Federación, tampoco establecen distinción alguna, en tratándose de la notificación de los actos administrativos, de entre cuáles son impugnables, y cuáles no, o bien, cuándo la notificación tiene el efecto único de establecer el cómputo del plazo legal para dar cumplimiento a la propia resolución que se notifica o a algún otro requerimiento, sino que dichos artículos sólo establecen, respectivamente, las diversas formas de notificación de los actos administrativos, así en general, y de que las notificaciones, todas sin

excepción, surtirán sus efectos el día hábil siguiente al en que se practique, independientemente del acto administrativo o, si se quiere, del tipo de acto administrativo que se esté notificando. (103)".

"Juicio No. 2123/01-05-01-9.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 9 de enero de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Alma Orquídea Reyes Ruíz.- Secretario: José Luis Lee Elías".

Con base en lo anteriormente expuesto, los efectos jurídicos por lo que respecta al procedimiento de notificación a seguir por las autoridades fiscales, con el fin de hacer del conocimiento de los contribuyentes los actos administrativos que les son dirigidos, el cual como ya se señaló con antelación se regula conforme a lo dispuesto en el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, es pertinente pronunciar que al momento de practicar tal diligencia, el personal actuante debe entregar al particular un original de tal constancia legal que afecta su ámbito tributario, de la cual pueda ser apreciado con amplitud y transparencia todo su contenido, y primordialmente la firma del funcionario público que la suscribe, ello con el objeto de ubicar al causante en aptitud material de verificar que efectivamente, la persona que se indica al final de las fojas que conforman al acto fue quien lo dictó, y que constituye una autoridad competente para tal efecto.

Lo anterior, conlleva a tener como protegidas sus garantías constitucionales en este rubro, y marca la pauta para tener por cumplido el requisito que prevé la fracción IV del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, puesto que de otra manera, al entregársele una copia simple de tal resolución, se le deja en estado de indefensión, toda vez que la firma del referido titular de la unidad administrativa, no ostentaría el carácter de autógrafa, sino forzosamente de facsimilar.

Ahora bien, se hace la acotación en el sentido de que no obstante el artículo 135 del ordenamiento legal multicitado, señale textual y llanamente que al momento de notificar un acto, la autoridad dejará copia del mismo al interesado, ello no es sustento jurídico para considerar que dicho documento pueda ser entregado en copia simple o al carbón, puesto que como se razonó, la notificación practicada de esta manera representa una transgresión a otros preceptos legales

que a su vez resultan aplicables, y que afectan notoriamente a la esfera legal del contribuyente, de tal forma que debemos considerar que la intención del Legislador fue la de referirse a una copia de la totalidad de originales que la autoridad haya expedido de tal acto administrativo, puesto que sólo así quedan salvaguardados los derechos de la persona a quien debe notificarse el acto, la cual, constituye el principal sujeto de dicho procedimiento, ya que el acto administrativo va dirigido a el mismo, y las consecuencias legales que de éste emanan, repercuten directamente y en primer término en su entorno jurídico.

Por lo cual, señala el maestro Rodríguez Lobato que "el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que al practicar las notificaciones deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique y que cuando la notificación la haga directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se atiende la diligencia y si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación. También se prevé en este precepto que la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifiesta haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación."<sup>41</sup>

### **3.2.- Tipos de notificaciones.**

Conforme al artículo 134 del Código Fiscal de la Federación se advierten las distintas formas en que pueden llevarse a cabo las notificaciones de los actos administrativos, a saber: personalmente, por correo certificado u ordinario, por telegrama, por estrados, por edictos y por instructivos, además de que cuando las notificaciones deban de surtir sus efectos en el extranjero, prevé la posibilidad de que se lleven a cabo por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar

---

<sup>41</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Ob. Cit., Pág. 232

con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales.

En resumen se puede decir que en materia fiscal, se prevén los siguientes tipos de notificación como principales:

- a) Personalmente o por correo certificado o electrónico con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
- b) Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trata de actos distintos de los señalados en el inciso anterior.
- c) Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el local en donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, y cuando así lo señalan las leyes fiscales.
- d) Por edictos únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.
- e) Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 del CFF.

### **3.2.1.- Personales, por correo certificado o electrónico con acuse de recibo.**

El Código Fiscal de la Federación estipula este tipo de notificaciones en la fracción I de su artículo 134, las cuales deben de emplearse en tratándose de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, mismo que a la letra dice:

La notificación personal puede efectuarse bien en las oficinas de las autoridades fiscales, en el domicilio del particular, o en el que éste haya señalado o designado para recibir notificaciones al iniciarse una instancia o en el curso de

un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de las mismas

Ahora bien, tocante al domicilio del particular éste es, por regla general, el que tiene manifestado ante la autoridad administrativa o fiscal como el lugar donde tiene su establecimiento en que opera con el público en general, para efectos fiscales es el señalado en el registro federal de contribuyentes y, de manera excepcional, el que señala para efectos de un trámite administrativo, como en el caso de agotarse un recurso administrativo y que corresponda al del tercero autorizado para actuar en su nombre.

Además, en los artículos 134, fracción I, y 135 del Código Fiscal de la Federación, se establece que las notificaciones de los actos administrativos, entre otras hipótesis, deben hacerse personalmente; y, además, los lineamientos a seguir cuando las notificaciones las hagan directamente las autoridades fiscales. Por consiguiente, en una recta exégesis, las normas legales precitadas implican que las diligencias de notificación respectivas, en realidad, se practiquen con la persona a quien debe notificarse.

Atento lo anterior, resulta imperativo establecer que las actas levantadas con motivo de las notificaciones a que aluden los preceptos mencionados con antelación deben contener una exposición pormenorizada de los hechos conforme a los cuales se hayan practicado las diligencias relativas, entre los que deben señalarse, principalmente, las circunstancias siguientes: que el notificador se constituyó en el domicilio señalado para tal efecto y, en su caso, como fue que se cercioró de que la persona que debía ser notificada vive o tiene su domicilio fiscal en el lugar en que ha de practicarse la diligencia; que, constituido en dicho lugar, el notificador requirió, precisamente, por la presencia de tal persona; que, en el caso de que la persona con quien se entienda la diligencia se ostente como el interesado al respecto, el notificador explique si dicho sujeto es de su personal conocimiento o, en su caso, relate detalladamente como fue que estuvo en posibilidad de verificar que, en realidad, era la persona a notificar.



Luego, de todos los hechos ocurridos durante la diligencia deberá levantarse acta circunstanciada, ya que sólo así se tendrán datos que permitan verificar razonablemente que la persona con quien se entendió la diligencia es precisamente con quien debió practicarse la notificación.

En ese sentido, el Código Fiscal de la Federación aclara que toda notificación personal realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales, si se localiza al autorizado en la calle, o en su domicilio particular, o en las oficinas de un tercero.

Así es, el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

**“Artículo 136.-** Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

También se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.”

Es de señalarse, que no siempre al hacerse una notificación personal se localiza en su domicilio legal al interesado o a su representante, es por ello que el citado Código Tributario señala que en estos casos el notificador deberá dejar un citatorio en el domicilio sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales, tal y como lo establece el artículo 137, primer párrafo del mencionado Código.

En efecto, si se deja el citatorio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente y a pesar de ello no acude el interesado o su representante legal, la notificación es válida con quien se encuentre presente en el domicilio, en uno y otro caso se levanta acta citando al interesado o bien acta de notificación.

Sustenta lo anterior, la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XIII, Abril de 2001, Tesis 2a./J. 15/2001, Página 494, que es del tenor literal siguiente:

**“NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).** Si bien es cierto que dicho precepto únicamente prevé la obligación del notificador de levantar razón circunstanciada de las diligencias, tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución y, en concreto, cuando la persona que se encuentre en el lugar o un vecino con quien pretendan realizarse aquéllas, se negasen a recibir la notificación, también lo es que **atendiendo a las características propias de las notificaciones personales, en concordancia con las garantías de fundamentación y motivación que debe revestir todo acto de autoridad, la razón circunstanciada debe levantarse no sólo en el supuesto expresamente referido, sino también al diligenciarse cualquier notificación personal, pues el objeto de las formalidades específicas que dispone el numeral en cita permite un cabal cumplimiento a los requisitos de eficacia establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el respeto a la garantía de seguridad jurídica de los gobernados”.**

“Contradicción de tesis 87/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primer y Segundo del Sexto Circuito, ahora Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Civil del mismo circuito y Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 2 de marzo de 2001. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez”.

“Tesis de jurisprudencia 15/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del treinta de marzo de dos mil uno”.

Por otra parte, respecto a la notificación por correo mediante el servicio de acuse de envíos o correspondencia registrada, que consiste en recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante

legal y entregar ese documento al remitente, como constancia, o bien a nombre de la persona física autorizada ante el servicio postal de identificación, que consiste en la expedición de una cartilla a nombre de ésta, en la que certifica que la firma y demás datos asentados en ella corresponden a dicha persona, tal y como lo establecen los artículos 42 y 58 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, los cuales se pasan a transcribir para una mejor comprensión:

**"ARTICULO 42.-** El servicio de acuse de recibo de envíos o de correspondencia registrados, consiste en recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal y en entregar ese documento al remitente, como constancia.

En caso de que, por causas ajenas al organismo no pueda recabarse la firma del documento, se procederá conforme a las disposiciones reglamentarias.

**"ARTICULO 58.-** El servicio postal de identificación consiste en la expedición de una cartilla a nombre de una persona física determinada, en la que se certifica que la firma y demás datos asentados en ella corresponden a dicha persona. La vigencia de las cartillas de identidad será de cinco años a partir de la fecha de su expedición".

Así es, de la interpretación armónica entre lo que disponen, por un lado, la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, y por el otro, el texto del citado artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, es posible concluir que si el Legislador Federal consignó en el primero de los numerales indicados la posibilidad de realizar notificaciones por correo certificado con acuse de recibo cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que pueden ser recurridos, lo hizo tomando en consideración el específico tratamiento que esta última forma de comunicación implica, es decir, que la correspondencia registrada, a diferencia del correo ordinario, habrá de ser entregada, precisamente, a la persona a la cual se ha dirigido y no a otra ajena, salvo que para ello medie autorización por escrito, según lo establece expresamente la segunda de las disposiciones invocadas.

Asimismo, sustenta a lo anterior el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en la Tesis VI.3o.A.135 A, publicada en

el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XVII, Abril de 2003, Página 1109, que expresamente señala:

**“NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO EN EL JUICIO FISCAL. REQUISITOS QUE DEBEN COLMAR PARA QUE GOCEN DE EFICACIA LEGAL.** Para que las notificaciones, que en términos del artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación sean hechas por correo certificado con acuse de recibo, tengan eficacia jurídica, es necesario que se ajusten a lo establecido en los artículos 27, 42, 59, fracción I y 61, fracción I, de la Ley del Servicio Postal Mexicano, es decir, que la correspondencia registrada sea entregada únicamente al destinatario, o a su representante legal, y en su domicilio, así como que recibida por cualquiera de esas dos personas sea recabada en un documento especial la firma de recepción, que se entregará a su vez al remitente como constancia. De igual modo, habrán de asentarse los datos mínimos en el acuse que permitan conocer el acto administrativo que se notifica al contribuyente, verbigracia, el número de control del oficio o de la resolución notificada, o bien, el que corresponde al crédito fiscal, ya que ese aspecto, por sentido común, deviene de obligada trascendencia para la certeza jurídica del particular, esto es, ya que sólo de esa manera puede garantizarse, de la mejor forma posible, que la pieza postal sea del conocimiento del destinatario y que existan medios para autentificar la legalidad de ese acto procesal. Entonces, debe tomarse en cuenta, dado el específico tratamiento de esta forma de comunicación, que es ineludible la debida identificación del acto administrativo que se notifica, pues en tratándose del correo certificado no hay obligación de razonar otros hechos, como pudiera ser el previo citatorio o el acta circunstanciada; de ahí que al menos deben anotarse los datos que permitan saber a ciencia cierta de qué se trata el acto que se le participa al particular; aceptar una conclusión contraria significaría que se aportara cualquier acuse de recibo por correo certificado en el que no estuviera identificado el acto administrativo que se notifica para sostener la legalidad de esta última actuación, lo que dejaría en un estado de indefensión e incertidumbre al contribuyente y propiciaría que la autoridad actuara con arbitrariedad, al quedar a su voluntad el decidir unilateralmente cuál fue el documento notificado.

#### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 43/2003. Sud Chemie de México, S.A. de C.V. 27 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Finalmente, es importante mencionar que en reciente reforma de 2004 se incorpora una nueva forma de efectuar las notificaciones previstas en la fracción I del artículo 134 de Código Fiscal de la Federación, que es por correo electrónico con acuse de recibo.

Razón por la cual se adicionó un segundo párrafo a dicha fracción en la cual se señala que en el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiere sido enviado.

En ese sentido, no dudo que dentro de poco tiempo se empleen de forma común los medios electrónicos para efecto de realizar las notificaciones, ya que es de fácil acceso, es muy económico, seguro, eficiente y rápido, por lo cual en mi perspectiva, es muy importante la incorporación al Código Fiscal de la Federación de este tipo de notificación, pues va acorde con los avances tecnológicos y se plasma la dinámica y constante actualización de las disposiciones fiscales.

### **3.2.2.- Por correo ordinario o telegrama.**

Estas formas de notificación se emplean en tratándose de actos distintos de los que deban notificarse personalmente o por correo registrado con acuse de recibo, en ocasiones las autoridades notifican, por ejemplo, actos que puedan ser recurridos, mediante correo ordinario, que tiene la ventaja para el particular de que él pueda escoger la fecha que mejor le convenga para darse por notificado o bien nunca darse por notificado y cuando la autoridad administrativa exija el cumplimiento de lo resuelto en dichos actos, impugnarlo alegando la ilegalidad de dicha notificación.

En ese sentido, por correo ordinario o por telegrama se pueden notificar actos que indiquen el trámite que se le esta dando a un asunto, que no resulten esenciales el que sean del conocimiento del particular.

Por otra parte, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación señala que las notificaciones de los actos administrativos se harán por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción I, del

citado Código Tributario Federal, es decir, distinto de los citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos.

Ahora bien, difícilmente existen actos en los que la autoridad pueda notificar por correo ordinario algún documento relacionado, pues el Legislador en la mayoría de los casos, ha considerado exageradas formalidades que debe cumplir la autoridad al momento de notificar un oficio, y muchas veces ha sido el Poder Judicial quien a través de múltiples jurisprudencias ha determinado el cumplimiento de todas las formalidades establecidas en el Código Fiscal de la Federación al momento de efectuar una notificación, razones por las cuales la autoridad fiscal en la actualidad no emplea mucho este tipo de notificación, para evitar una probable impugnación por parte del contribuyente.

### **3.2.3.- Por estrados.**

Esta forma consiste en que la resolución se coloca en los espacios que para tales efectos existen en las oficinas que tienen a su cargo llevar a cabo su notificación, en los casos que señalen las leyes fiscales o el Código Tributario.

En la materia contenciosa en la que más se emplea esta forma de notificación, máxime que también la regula la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, el Código Fiscal de la Federación expresa que las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público, dejando la autoridad constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día a aquel en que se hubiera fijado o publicado el documento, tal y como lo señala el artículo 139 del mencionado Código Tributario.

Asimismo, se deberán publicar el documento notificado durante un plazo de 15 días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, es importante mencionar que lo anterior deriva de una reforma sufrida en 2004,

mediante la cual se trata de incorporar en el Código Fiscal de la Federación el empleo de los medios electrónicos, por la facilidad que existe en la actualidad de tener acceso a ellos a través de Internet.

### **3.2.4.- Por edictos.**

Esta forma de notificación se prevé cuando la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión; se ignora el domicilio de la persona a quien deba notificarse y no se tenga conocimiento de si existe representante legal, y cuando el domicilio de la persona a quien deba notificarse o el de su representante legal no se encuentra en territorio nacional.

En estos casos, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 140, que las notificaciones se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y durante 15 días consecutivos en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, conteniendo un resumen de los actos que se vayan a notificar, teniéndose como fecha de notificación la de la última publicación.

Es importante establecer, que en base a lo que estipula el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación que en los plazos fijados en días no se contarán los sábados y los domingos y días que enseguida señala como inhábiles o feriados, y siempre que todos los días de la semana sean hábiles, es de señalarse que las publicaciones por edictos se realicen de lunes a miércoles, de martes a jueves, y de miércoles a viernes, para evitar que se alegue, de efectuarse las publicaciones de viernes a martes, que no fueron días consecutivos.

Finalmente, me gustaría comentar que mediante reforma sufrida en 2004 al artículo 140 del Código Fiscal de la Federación se incorpora como obligación para la autoridad publicar durante 15 días en la página electrónica el documento a

notificar, situación que facilita al contribuyente su consulta por Internet, esto considero que es muy practico y no dudo que en algún tiempo se suprima la obligación de realizar las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación y en un periódico de mayor circulación, para que únicamente se tenga que efectuar la publicación en la página electrónica de las autoridades fiscales, en este caso, en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria.

### **3.2.5.- Por instructivo.**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 134, fracción IV del Código Fiscal de la Federación procede notificar por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 del mencionado Código Tributario.

En efecto, de conformidad con el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones por instructivo son aquellas que se hacen fijando en lugar visible del domicilio de la persona a quien deba notificarse el documento correspondiente con su respectiva acta, donde asiente razón de tal circunstancia, es decir, que se agotó el procedimiento establecido en el propio numeral, de ahí entonces, tenemos que si el actor en un juicio de nulidad niega en su demanda que se le haya citado y levantado acta de notificación; y por su parte la autoridad al contestar la demanda demostró que la resolución impugnada fue notificada por medio de instructivo, previo citatorio dejado el día hábil anterior, porque la persona con quien se entendió la diligencia se negó a recibirla, misma que se dejó en un lugar visible de dicho domicilio, al fijarla en la puerta de acceso del domicilio de la persona buscada, y corroborado por dos testigos de asistencia, lo cual robustece la legalidad de dicha notificación y la misma resulta correcta cuando es practicada de esa forma.

Ahora bien, si la autoridad exhibe el acta correspondiente de la que se desprende que el interesado se negó a recibir la notificación (habiendo sido,



inclusive, previamente citado) y que, por lo tanto, la misma se realizó por instructivo y cuando el contribuyente no objeta el valor de la prueba documental pública exhibida debe concluirse que tal notificación es perfectamente legal aún cuando el actor alegue en su demanda que no se entendió con él la diligencia en cuestión.

Cabe mencionar que es criterio del Pleno de nuestro Máximo Tribunal que del análisis íntegro del referido artículo 137, del que se evidencia que las formalidades de la notificación contenidas en el segundo párrafo del precepto en mención no son exclusivas del procedimiento administrativo de ejecución, pues la notificación de los actos administrativos en general puede hacerse por medio de instructivo, siempre y cuando quien se encuentre en el domicilio o un vecino se nieguen a recibir la notificación y previa satisfacción de las formalidades que ese párrafo establece.

Sirve de apoyo a lo anterior, la Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X, Agosto de 1992, Página 591, que es del tenor literal siguiente:

**“NOTIFICACIONES PERSONALES. PROCEDE EFECTUARLAS POR MEDIO DE INSTRUCTIVO, CON INDEPENDENCIA DE QUE SE TRATE O NO DE ACTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION (ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).**

El segundo párrafo del artículo 137, del Código Fiscal de la Federación, dispone: "... Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o, en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negaren a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo..." La recta interpretación de la disposición allí contenida, respecto al procedimiento que debe seguirse cuando no se encuentre al interesado, una vez que se le haya dejado citatorio, permite concluir que esta regla también debe seguirse tratándose de aquellas notificaciones que se efectúen fuera del procedimiento administrativo de ejecución, en razón de que, no atenderla y pretender que, fuera del aludido procedimiento administrativo de ejecución, las notificaciones personales sólo pueden efectuarse con el directo interesado o con su representante, bastaría la ausencia de éstos para que esa actuación no se pudiera llevar a cabo, paralizando indefinidamente el asunto".

"PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO".

"Amparo directo 8/92. Fernando Álvarez Manilla. 16 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Ramón Medina de la Torre. Secretaria: Silvia Irina Yayoé Shibya Soto".

### **3.3.- Formalidades.**

En la notificación participan dos sujetos; el órgano del Estado que dará la comunicación oficial con sujeción a las normas que las rigen y el destinatario de la notificación a quien se dirige la notificación y que quedará legalmente enterado de la comunicación cuando se cumplan los requisitos de carácter normativo.

Asimismo, atrás del sujeto que oficialmente practica la notificación, aparece como interesada en que se haga adecuadamente la notificación la contraparte del notificado o alguna de las partes a la que le interesa que la notificación se realice conforme a las disposiciones que le son aplicables.

Ahora bien, es normal que un órgano del Estado, al ejercer la función jurisdiccional tenga que practicar notificaciones a las partes y a los terceros que deban participar en alguna forma dentro de algún proceso. También es común que las notificaciones se realicen por conducto de un funcionario especializado en la realización de ellas.

En ese sentido, las notificaciones se efectuarán lo más tarde al día siguiente al en que se dicten las resoluciones que las prevengan, cuando las autoridades fiscales o el tribunal, en éstas, no dispusiere otra cosa. También, la resolución en que se mande hacer una notificación, expresará el objeto de la diligencia y los nombres de las personas con quienes ésta deba practicarse.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones surtirán efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas

y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique.

Por otra parte, cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

De igual manera, el citado Código Tributario Federal nos precisa otra formalidad respecto a las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, o también podrán efectuarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Bajo este orden de ideas, los litigantes en el primer escrito o en la primera diligencia judicial en que intervengan, deberán designar casa ubicada en la población en que tenga su sede la autoridad fiscal o el tribunal, para que se les hagan las notificaciones que deban ser personales, asimismo deben señalar las casa en que han de hacerse la primera notificación a la persona o personas contra quienes promuevan, o a las que les interese que se notifique, por la intervención que deban tener en el asunto, no es necesario señalar el domicilio de los funcionarios públicos, ya que éstos siempre serán notificados en su residencia oficial.

Es de señalarse, que si un contribuyente no hiciere nueva designación de la casa en que han de hacerse las notificaciones personales, seguirán haciéndose en la casa que para ello hubiese señalado. Finalmente, las notificaciones deben firmarlas la persona que las hace y aquellas a quien se hace,

si ésta no supiere o no quisiera firmar, lo hará el notificador, haciendo constar esta circunstancia.

Ahora bien, dentro de este punto señalaré que el Código Fiscal de la Federación prevé ciertas formalidades al momento de notificar algunos documentos específicos, y que si bien es cierto existen disposiciones de carácter general para practicar notificaciones como las que hemos visto con anterioridad, también se prevén reglas específicas tratándose de la notificación de una orden de visita, de un requerimiento de información o documentación y del oficio de observaciones esencialmente.

En ese sentido podemos señalar que el artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece una formalidad para el momento en el cual la autoridad fiscal tenga que notificar una orden de visita

**“Artículo 44.** En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

**II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.**

...”

Como observamos de lo anterior, es enfática dicha norma jurídica al señalar que al momento de practicar una visita domiciliaria, sino se encuentra el visitado o su representante, se tendrá que dejar un citatorio con la persona que se encuentre en dicho domicilio, para el efecto de que el visitado o su representante esperen al personal actuante al día siguiente para recibir la orden, de lo contrario se faculta a los visitadores para que entiendan dicha diligencia con quien se encuentre en el domicilio.

Respecto al citatorio, es importante mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante jurisprudencia que el citatorio que en términos de la citada disposición legal se entregue a quien se encuentre en el domicilio, debe expresar textualmente que la cita al día siguiente es para la entrega de una orden de visita, de lo contrario, dicho citatorio es ilegal y por consecuencia todas las demás diligencias que se hayan derivado del mismo, como lo es la entrega de la orden de visita.

No obstante lo anterior, es la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación quien mediante jurisprudencia establece que si el citatorio no contiene la leyenda textual de que la cita al día siguiente es para recibir una orden de visita, dicha omisión se subsana si al día siguiente recibe la orden el visitado o su representante legal, dicha jurisprudencia reza a la letra lo siguiente:

**“VISITA DOMICILIARIA. SI LA AUTORIDAD OMITE ESPECIFICAR QUE EL CITATORIO ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DICHA OMISIÓN SE SUBSANA SI LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE LLEVA A CABO CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL.-** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la Jurisprudencia 2-a/J. 92/200, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Octubre de 2000, Pág. 326, de Rubro: “VISITA DOMICILIARIA .CONFORME AL ARTICULO 44, FRACCION II, PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA”, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en el se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del Legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se cita y, si lo estima conveniente, este presente para su práctica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que solo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 Constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitantes a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo esta en su presencia

no se les causa perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento de que él derive.

2ª./J.100/2002

Contradicción de tesis 78/2002-SS.- Entre las sustentadas, por un aparte, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y, por otra, por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados de la misma Materia y circuito.- 16 de agosto de 2002.- Unanimidad de votos.- Ausente: Guillermo I. Ortíz Mayagoitia .- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de Jurisprudencia 100/2002.- Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de agosto de dos mil dos."

Por otra parte, el artículo 48, fracción I del Código Fiscal de la Federación, prevé las formalidades que debe seguir la autoridad fiscalizadora al momento de notificar una orden de gabinete y no se encuentre la persona la que va dirigida o su representante legal, al decir textualmente lo siguiente:

**"Artículo 48.** Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. **Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.**

..."

Como se observa, dichas formalidades son muy semejantes a las previstas en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo al ser normas específicas es evidente que las mismas deben aplicarse acorde con la máxima jurídica que dice que la norma especial debe prevalecer sobre la general.

Finalmente, tratándose de la notificación del oficio de observaciones, la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, señala que deberán de seguirse las mismas formalidades que para notificar la orden de gabinete, es decir debe aplicarse lo dispuesto en la fracción I del artículo en cuestión, por lo cual no se profundizara más sobre este punto.

### **3.4.- Ilegalidad en las notificaciones.**

**A)** Es evidente señalar que una notificación es ilegal cuando no cumplan con las formalidades establecidas en las disposiciones jurídicas aplicables al caso de que se trate.

Así por ejemplo, el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, como ya se señaló con antelación dispone que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales; por consiguiente, si al notificarse un acto administrativo por el que se haya dejado citatorio previo, debe circunstanciarse en el acta que al efecto se levante, que el notificador tuvo que practicar la notificación con quien se encontraba en el lugar, por no haber atendido la cita previa hecha al representante legal y/o contribuyente interesado.

En ese contexto, resulta necesario que existan constancias que demuestren fehacientemente cómo se practicó todo el procedimiento de notificación, pues de lo contrario, se dejaría al particular en estado de indefensión, al no poder combatir hechos imprecisos, ni ofrecer las pruebas conducentes para demostrar que las notificaciones se realizaron en forma contraria a lo dispuesto por el Ordenamiento legal. Es decir que se realizó en forma ilegal.

Ahora bien, si la autoridad señala que efectuó una notificación en el domicilio de la actora, ajustándose a lo dispuesto en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, pues habiendo precedido citatorio, tal aseveración no es suficiente para estimar que la notificación es ilegal, siempre y cuando el particular alegue y compruebe que su último domicilio fiscal es diverso al en que la autoridad efectuó la notificación del acto, dado que al no ser desvirtuada dicha circunstancia por la autoridad en los términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se debe concluir que la notificación es ilegal, al haberse realizado en un domicilio que no corresponde al contribuyente.

Más aún, si la diligencia de notificación del acto administrativo se entendió con el interesado, pero de las constancias de autos se aprecia que en el apartado del acta de notificación que dice: "firma de quien recibió la notificación", no aparece ninguna firma, pues el espacio se encuentra en blanco, ni se hizo constar que la persona con quien se entendió la diligencia se hubiera negado a firmar, la autoridad no acredita su afirmación y por tanto, se considera que la notificación no cumple con los lineamientos establecidos en los artículos 134 al 137 del Código Fiscal de la Federación para las notificaciones personales.

En apoyo a lo anterior, es menester señalar que un claro ejemplo de la ilegalidad de una notificación, es cuando las mismas son entendidas con menores de edad o incapaces, toda vez que dichas personas tienen capacidad jurídica restringida, de conformidad con los artículos 23 y 450, fracción I, del Código Civil, aplicable supletoriamente en materia Fiscal.

Sirve de apoyo a lo anterior, la Tesis II-TASS-4367, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Instancia Pleno, Año V, No. 35, Noviembre 1982, Página 264, que es del tenor literal siguiente:

**"NOTIFICACIONES.- SON ILEGALES SI EL CITATORIO SE ENTREGA EL MISMO DIA EN QUE SE PRACTICA LA DILIGENCIA CON PERSONA DIVERSA A LA QUE DEBE SER NOTIFICADA O SU REPRESENTANTE LEGAL.-** En términos del artículo 100 del Código Fiscal Federal, las notificaciones personales se entenderán con la persona que deba ser



notificada o su representante legal; a falta de ambos, el notificador dejará citatorio con quien se encuentre en el domicilio para que se le espere a una hora fija del día siguiente. Si la persona a que haya de notificarse no atiende el citatorio, la diligencia se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio. En consecuencia, cuando una notificación no se atiende con el interesado o su representante legal, para su validez requiere de un citatorio previo al día de la notificación y, si éste se entrega el mismo día en que se lleva a cabo la diligencia, la misma es violatoria del precepto legal mencionado.

“Revisión No. 1592/81.- Resuelta en sesión de 22 de noviembre de 1982, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor”.

De igual forma, resulta aplicable la Tesis VI.3o.A.44 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XV, Enero de 2002, Página 1315, que enseña lo siguiente:

**“NOTIFICACIONES FISCALES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO. AL NO ESTAR PREVISTA LA ENTREGA PREVIA DE CITATORIO, RESULTA ILEGAL LA QUE SE PRACTIQUE CON UN TERCERO QUE SE ENCUENTRE EN EL DOMICILIO, ARGUMENTÁNDOSE QUE NO SE ATENDIÓ DICHO CITATORIO.** En términos de lo dispuesto por el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones de los actos administrativos pueden hacerse personalmente o por correo certificado con acuse de recibo; conforme al numeral 137 del mismo ordenamiento sólo cuando la diligencia se efectúa personalmente y el notificador no encuentra a quien busca, le dejará citatorio en el domicilio, ya que en este tipo de notificaciones la diligencia se puede entender con un tercero, ante la desatención del citatorio, pero levantando un acta circunstanciada por el notificador, situación muy distinta tratándose de la notificación por correo certificado, en la que no está prevista la entrega previa de un citatorio en el caso de que no se encuentre el interesado o su representante legal, la cual debe ajustarse a lo dispuesto por los artículos 23 y 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, que obligan a recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal. Por tanto, en este tipo de notificaciones no es válido aducir que por no encontrarse a la persona a notificar o a su representante legal se le dejó citatorio y que, por no atender el mismo, puede entregarse la notificación a un tercero que se encuentre en el domicilio”.

**“TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO”.**

“Revisión fiscal 122/2001. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur. 21 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretaria: Blanca Elia Feria Ruiz”.

Asimismo, los artículos 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, no exigen terminantemente que en los citatorios se asiente la hora en que se entreguen, lo cierto es que ante la omisión de ese dato, la persona notificada no puede saber si la diligencia se practicó en horas hábiles, por lo que tales disposiciones no pueden analizarse en forma aislada, sino en concordancia con los preceptos aplicables a las diligencias de notificación que contiene tal ordenamiento, debiendo observarse obligatoriamente para que los actos de autoridad puedan reputarse legales, y se salvaguarde la seguridad jurídica de la persona notificada.

Por tanto, al señalar el artículo 13 del ordenamiento citado con antelación que las diligencias que practiquen las autoridades fiscales deben efectuarse entre las 07:30 y las 18:00 horas por conceptuarse éstas como hábiles, es necesario que en el citatorio se asiente la hora en que se practicó la diligencia para determinarse si se cumplió con esta disposición, pues de no efectuarse en los términos señalados, esa diligencia debe reputarse ilegal.

Finalmente, el artículo 138 del Código Fiscal de la Federación establece la figura jurídica de la multa por notificaciones ilegales, al señalar que cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

**B)** No obstante lo anterior, no debe perderse de vista que acorde con lo dispuesto por el artículo 135 del CFF, “La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento...”

De lo anterior se colige que, si el particular expresamente manifiesta conocer el contenido de la resolución administrativa objeto de notificación,

entonces la misma surte plenos efectos legales y debe tenerse y considerarse como notificado el acto de autoridad, habida cuenta que la finalidad de la notificación se ve cumplida y, en consecuencia, no se afectan las defensas del particular, quien al conocer el contenido de dicha resolución, puede hacer valer lo que a su derecho convenga.

En reconocimiento de lo anterior, es que el propio Código Fiscal de la Federación regula en sus artículos 135 y 136 que la notificación se tendrá por legalmente hecha y surtirá efectos de notificación cuando la misma se entienda con el interesado o su representante legal, o bien cuando estos manifiesten conocer el acto de autoridad.

Lo anterior se ve corroborado por el artículo 257 del Código Fiscal de la Federación, así como por el artículo 320 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en la materia Fiscal, los cuales refieren que en tratándose de notificaciones omitidas o irregulares, dicha notificación surtirá sus efectos como si estuviera hecho con arreglo a la ley a partir de la fecha en que el interesado se haga sabedor de su contenido.

Así, los artículos 135, 136 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 320 del Código Federal de Procedimientos Civiles, son acordes y reflejan un mismo sentido jurídico, ya que dichas disposiciones no hacen sino reconocer el hecho de que cuando la notificación se entienda con el interesado o su representante legal, o bien cuando estos manifiesten expresamente conocer la resolución administrativa objeto de notificación, da por cumplida la finalidad de la notificación misma, y por ello, dicha notificación debe surtir plenos efectos legales, pues resultaría ocioso invalidar una notificación para que la misma se lleve nuevamente a cabo a efecto de que se le de a conocer al particular lo que él ya conoce y respecto de lo cual ya manifestó en su oportunidad lo que a su derecho convino, resultando aplicables los siguientes criterios jurisprudenciales:

**"NOTIFICACIÓN ILEGAL.- SU CONVALIDACIÓN.-** Cuando se impugne la notificación de un acto de autoridad por el cual se le requirió al contribuyente,

por conducto del contador que elaboró un dictamen financiero, que acreditara el cumplimiento de ciertas obligaciones relacionadas con el mismo, y el contador a nombre del interesado cumple con lo ordenado, debe considerar que se convalidó la notificación irregular del referido acto de autoridad, si ante una gestión posterior de la misma el causante en un escrito dirigido a la autoridad hace referencia al cumplimiento de las referidas obligaciones máxime cuando se corrió traslado a la interesada con el escrito respectivo y ésta no lo objeto ni lo tacho de falso.

Revisión No. 2083/84.- Resuelve en sesión de 26 de mayo de 1986, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- MAGISTRADO Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria. Lic. Ma. Sofía Sepúlveda Carmona”.

“Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tesis, I.4oA.175A, IX Época, enero de 1997, Pág. 487.”

**“NOTIFICACIONES IRREGULARES EN EL AMPARO. LAS CONVALIDAN LAS MANIFESTACIONES EN EL JUICIO QUE REVELAN EL CONOCIMIENTO DE LAS MISMAS.** El artículo 320 del Código Federal del Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley de Amparo, dispone que: “... si la persona mal notificada o no notificada se manifestare ante el tribunal sabedora de la providencia, antes de promover el incidente de nulidad, la notificación mal hecha u omitida surtirá sus efectos, como si estuviera hecha con arreglo a la ley”; así que, si la parte notificada indebidamente en el juicio de amparo, se ostenta sabedora del acuerdo, asunto o proveído objeto de la notificación, cuando ejercita algún acto procesal con posterioridad a la diligencia ilegítima, realizado dicho acto, se convalida la notificación ilegal, pero siempre que dicho acto revele el conocimiento de la actuación materia de la notificación.

Segundo, Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 157-162 –Sexta Parte, Pág. 112”

**“NOTIFICACIÓN IRREGULAR, CONVALIDACIÓN DE LA, SI EL REPRESENTANTE DE LA SOCIEDAD SE MANIFIESTA SABEDOR DE ESA PROVIDENCIA.** Conforme al artículo 320 del Código Federal de Procedimientos Civiles, si una persona notificada indebidamente se manifiesta sabedora de la providencia respectiva, la notificación surte efecto como si estuviera legalmente hecha; pero tratándose de sociedades, la persona que debe hacerse sabedora de esa providencia, a fin de convalidar la notificación irregular, tiene que ser un representante de la sociedad, debidamente autorizado, circunstancia que debe constar fehacientemente, y no desprenderse de presunciones, ya que dicha sociedad sólo se obliga a través de los órganos que la representan.”

### 3.5.- Nulidad en las notificaciones.

En apego a la ley, en la realización de las notificaciones es indispensable para su validez que sean realizadas conforme a lo que establece el Código Fiscal de la Federación, es decir, si las notificaciones hechas en forma distinta a la prevenida en el citado Código serán nulas.

En este supuesto, una notificación solo puede ser declarada nula por un órgano jurisdiccional competente para ello, esto es, cuando un contribuyente considere que una notificación fue ilegal, buscara que se declare su nulidad al momento de interponer un medio de defensa, como podría ser a través de un amparo indirecto ante un Juez de Distrito en Materia Administrativa, o bien, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de impugnar la resolución que le depare perjuicio.

De lo anterior, es claro percatarse que el Código Tributario en Materia Federal establece que la demanda deberá presentarse dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada y que el demandante deberá adjuntar a la misma la constancia de notificación situación concreta para que la Sala Fiscal determine y compruebe que la demanda se presente en término, sin embargo el citado ordenamiento legal establece una excepción y es cuando la demanda se promueve con fundamento en el artículo 209-Bis del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que establece:

**"Artículo 209-bis.** Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los impugnables en el juicio contencioso administrativo, se estará a las reglas siguientes:

I. Si el demandante afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer en la demanda, en la que manifestará la fecha en que lo conoció.

En caso de que también impugne el acto administrativo, los conceptos de nulidad se expresarán en la demanda, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

II. Si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad

acompañará constancia del acto administrativo y de su notificación, mismos que el actor podrá combatir mediante ampliación de la demanda.

III. El tribunal estudiará los conceptos de nulidad expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación del acto administrativo.

Si resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, considerará que el actor fue sabedor del acto administrativo desde la fecha en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, se hubiese formulado contra dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada, y como consecuencia de ello la demanda fue presentada extemporáneamente, sobreseerá el juicio en relación con el acto administrativo combatido.”

Como se advierte, el citado ordenamiento establece las hipótesis por medio de las cuales los contribuyentes puedan impugnar la notificación del acto impugnado, no sujetándose a lo establecido en el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, pues establece que cuando un contribuyente se haga conocedor del acto impugnado, pero considere que la notificación es ilegal, entonces en su escrito inicial de demanda podrá hacer valer agravios en cuanto al legalidad de dicha notificación, o sea es muy clara dicha disposición al señalar que se harán valer los conceptos de impugnación en contra de la constancia de notificación según sea el caso.

Por otra parte, establece la hipótesis consistente en que el actor desconozca el acto administrativo que intenta controvertir, expresando en su escrito de demanda la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución, por lo cual es ese caso esta previsto que al contestar la demanda, la autoridad demandada deberá acompañar la constancia del acto administrativo y de su notificación, y que el actor podrá combatir mediante ampliación de la demanda de nulidad, esto es, en este supuesto no puede encuadrar la impetrante toda vez que es evidente que la actora tan conoce la fecha en que se notifico la resolución impugnada y el contenido de la misma que esta haciendo valer agravios en cuanto al fondo de la legalidad del oficio impugnado.

## CAPÍTULO CUARTO

### 4. ADICIÓN AL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

#### 4.1.- Adición a la Ley.

“La ley es el tipo de norma jurídica dictada por el poder público; tiene como finalidad el encauzamiento de la actividad social hacia el bien común. Es además, un medio para facilitar a los individuos el conocimiento del Derecho Positivo. La ley se redacta, generalmente, a manera de fórmulas o sentencias breves que facilitan su conocimiento y aplicación.”<sup>42</sup>

En sentido material, ley significa norma jurídica escrita emanada de aquellos órganos a los que el Estado atribuye fuerza normativa creadora. En sentido estricto y formal, sólo es ley la norma jurídica escrita que emana del Poder Legislativo. De esta forma, no son leyes todas y cada una de las normas que se dictan en un Estado, sino sólo las promulgadas por los órganos a los que cada constitución otorga la competencia para crearlas.

En México, la Ley nace del ejercicio de la función legislativa, encomendada al Poder Legislativo (Congreso de la Unión), señalándose que la fuente es el Proceso Legislativo y el producto de esa fuente es la Ley; y que mediante el referido Proceso Legislativo la Ley también puede ser adicionada, reformada o derogada, por estar así contemplado en el inciso f) del artículo 72 Constitucional.

---

<sup>42</sup> Moto Salazar, Efraín. Elementos de Derecho. 37ª edición, Editorial Porrúa, México, 1991, Pág. 5

Finalmente, podemos decir a manera de introducción que la Ley constituye la fuente formal más importante del derecho fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

En tales condiciones, resulta de especial interés el análisis del procedimiento encaminado a la creación de tales normas. Procedimiento que en el caso concreto de nuestro derecho, se encuentra previsto en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que aún cuando es aplicable a la gestación de cualquier tipo de leyes, tratándose de las que forman parte del derecho fiscal, presenta algunas características sumamente especiales que pueden dejarse de analizar, de modo que se enfocara este pequeño estudio al llamado Proceso Legislativo preponderantemente desde el punto de vista de la creación de las Normas Jurídico-Tributarias.

#### **4.1.1.- Concepto.**

El Proceso Legislativo Federal, se refiere a la serie de etapas a través de las cuales se elaboran las Leyes Federales. En el Proceso Legislativo Federal participan dos poderes: el Legislativo y el Ejecutivo; el Legislativo representado por el Congreso de la Unión, integrado por las Cámaras de Diputados y de Senadores; y el Ejecutivo, por el Presidente de la República.

Entonces podemos conceptualizar la adición a la ley, como el procedimiento a través del cual una ley que mediante el proceso legislativo ya fue previamente publicada, mediante una nueva iniciativa de ley, es discutida, aprobada, sancionada, promulgada y publicada, para subsanar alguna laguna, corregir alguna ilegalidad en su redacción o prever otras hipótesis jurídicas.



#### 4.1.2.- Procedimiento.

Son seis etapas las que comprende el Proceso Legislativo, las tres primeras corresponden al Poder Legislativo y las otras al Poder Ejecutivo. Al Legislativo le competen: Iniciativa, Discusión y Aprobación; al Ejecutivo: Sanción, Promulgación y Publicación.

**a) Iniciativa.-** Es la facultad que poseen los órganos del Estado para presentar ante el Congreso de la Unión un proyecto de Ley. El derecho de iniciar leyes compete según el artículo 71 de la Constitución Federal al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores, al Congreso de la Unión y a las Legislaturas Locales, precepto que a la letra dice:

**“Artículo 71.-** El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

- I.- Al Presidente de la República;
- II.- A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y
- III.- A las Legislaturas de los Estados.
- ...”

En principio y como regla general, una iniciativa de Ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores. La Cámara que recibe la iniciativa, suele denominarse “Cámara de Origen”; en tanto que a la otra se le llama “Cámara Revisora”.

La iniciativa de Ley debe estar constituida por un proyecto, estructurado de la manera mas completa posible, de lo que se desea convertir en un nuevo texto legal. Aún cuando las Cámaras Legisladoras pueden y deben introducirle las reformas y adiciones que juzguen convenientes o necesarias, quien presenta la iniciativa ésta obligado a efectuar el mejor trabajo, como si él fuera el verdadero y único Legislador. Máxime, comenta el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno: “tratándose de Leyes Fiscales, en las que por su elevada especialidad de las cuestiones que suelen contener, no es fácil, al menos en nuestro medio, contar con Diputado y

Senadores que posean los suficientes conocimientos y la preparación adecuada para sugerir reformas y adiciones que a la postre puedan resultar atinadas.<sup>43</sup>

Ahora bien, como un punto importante debemos indicar que si bien en principio y como regla general las iniciativas de ley pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión, Existe una excepción a dicha regla general, prevista en el inciso h) del artículo 72 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que:

**"H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."**

Lo anterior significa que, en lo referente a la formación de leyes fiscales, la Cámara de diputados será siempre la cámara de Origen, y la de Senadores revestirá siempre el carácter de Revisora, por lo que todas las iniciativas en esa materia deberán presentarse sin excepción alguna ante la Cámara de Diputados.

**B) Discusión.-** Una vez que el proyecto de ley es presentado ante la Cámara de Diputados, se inicia el llamado debate cameral, que puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del periodo de sesiones en el que se haya dado a conocer.

Entonces, podemos decir que la discusión es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben, o no, ser aprobadas.

---

<sup>43</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 33

Interpretando el texto de los incisos a), d), e) y g) del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos podemos observar las reglas generales que norman la conducción del debate y discusión camaraal.

Esta discusión es Pública o Privada, según el asunto que se trate. El Reglamento del Congreso señala el procedimiento específico a seguir en la discusión, estableciendo el tiempo de que dispone cada orador para emitir su opinión y el máximo de oradores que pueden participar; terminada la discusión el proyecto se somete a votación que conduce a la última etapa de la Cámara respectiva, determinado si se aprueba o se rechaza el proyecto en cuestión.

**c) Aprobación.-** Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley. La aprobación puede ser total o parcial, es decir, se acepta el proyecto en su totalidad o sólo parte de él.

Si la Cámara Revisora aprueba el proyecto, existe el acuerdo a dos voluntades, ha terminado la función del Poder Legislativo y el proyecto de ley pasa al Ejecutivo, quien se encarga de las tres últimas etapas del Proceso Legislativo. Las mismas etapas descritas se llevan a cabo en la Cámara Revisora, si el proyecto de ley fue aprobado en la Cámara de Origen.

Para mejor comprensión y análisis de lo manifestado, me daré a la tarea de transcribir el artículo 72 Constitucional, que a la letra dice:

**“Artículo 72.-** Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

A.- Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

B.- Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus

sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

C.- El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.

D.- Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

E.- Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

F.- En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

G.- Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

I.- Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la Comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

J.- El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.”

**d) Sanción.-** Continuando con el estudio del proceso para crear una ley, y una vez agotadas las tres etapas anteriormente señaladas, le toca su turno al Poder Ejecutivo, el cual estará encargado en primera instancia de aprobar dicho proyecto de ley.

Se da el nombre de sanción, a la aprobación de un proyecto de ley por el Poder Ejecutivo, es decir, es la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. La sanción debe ser posterior a la aprobación del Proyecto por las Cámaras.

El Presidente de la República, tiene dos posibilidades ante un proyecto de ley aprobado por el Congreso, la primera es la de sancionarlo o aprobarlo, y la segunda ejercer el derecho de veto que consiste en devolverlo al Congreso. Se considera sancionado el proyecto de ley, cuando dentro del lapso de diez días útiles no es devuelto.

En ese sentido, el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, dice que la sanción expresa tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una ley, ya sea porque está de acuerdo con sus términos o porque, ejercitado el derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimadas por las dos terceras partes de los miembros de ambas Cámaras Legislativas.

En cambio, conforme a lo que dispone el inciso b) del artículo 72 constitucional, la sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir 10 días hábiles sin devolver con observaciones un proyecto de ley fiscal a la Cámara de Diputados. En ese supuesto, al consumarse dicho plazo, el Presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento legal de que se trate.

**e) Promulgación.-** Es la aprobación expresa por el Poder Ejecutivo, al incluirse la fórmula "Publíquese y deseé el debido cumplimiento", al final del proyecto de Ley.

El autor Miguel Villoro Toranzo, señala que la promulgación, "...consiste en el reconocimiento solemne por el Ejecutivo de que una Ley ha sido aprobada conforme al proceso legislador establecido por la Constitución y que, por consiguiente, debe ser obedecida."<sup>44</sup>

Normalmente, la promulgación se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada. Así, por ejemplo, un ordenamiento legal en materia tributaria se promulga en los siguientes términos:

"Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

JOSE LOPEZ PORTILLO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente:

DECRETO:

"El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Decreta:

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"

..."

---

<sup>44</sup> Citado por Adolfo Arrijo Vizcaíno. Ob. Cit. Pág. 40

**f) Publicación.-** Es el acto por el cual la ley ya aprobada se da a conocer a quienes deban cumplirla.

La publicación, viene a ser el hecho material de insertar en el Diario oficial de la Federación (órgano de difusión del Gobierno Federal) los textos, tanto de la ley en sí, como del Decreto de promulgación, con objeto de que puedan ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor, por la población en general y de manera especial por sus destinatarios inmediatos.

Entonces, se puede decir que la Publicación es el medio material de poner en conocimiento del pueblo la existencia de una nueva ley.

Como dato relevante y de simple acervo cultural, es importante mencionar que en su parte relativa el artículo 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estatuye que: "Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos." Esto es lo que el Derecho Constitucional denomina "Refrendo Ministerial".

Ahora bien, para que la ley sea obligatoria no basta con la publicación, es necesario conceder un lapso para que la nueva ley sea conocida por los destinatarios a quienes se dirige; recibe el nombre de "*Vacatio Legis*", que es el periodo entre la publicación de la ley y la iniciación de su vigencia.

Dentro de nuestro orden jurídico, dos son los sistemas que se siguen en lo tocante a iniciación de vigencia de leyes y consecuentemente de plazos para la *Vacatio Legis*: el sucesivo y el sincrónico o simultáneo. El Sistema utilizado lo señala la ley que entrará en vigor.

Tratándose del sistema sincrónico o simultáneo, la ley entra en vigor al mismo tiempo en todos los lugares de su aplicación, a condición solemne de que

sea posterior al de su publicación en el Diario Oficial, según lo establecido por el artículo 4° del Código Civil Federal, que dice:

**“Artículo 4°.-** Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general, fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día, con tal de que su publicación haya sido anterior.”

El sistema sucesivo, implica distintas fechas de iniciación de la vigencia de la ley, y específicamente se encuentra regulado por el artículo 3° del Código Civil Federal, mismo que establece lo siguiente:

**“Artículo 3°.-** Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial.

En los lugares distintos del en que se publique el Periódico Oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.”

Finalmente y derivado de lo expuesto, podemos indicar que nuestro Código Fiscal de la Federación se inclina por el sistema sincrónico, al disponer su artículo 7° que: “Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

#### **4.2.- Análisis del artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación.**

Como he mencionado anteriormente, el Legislador Federal, mediante el Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2005, adicionó el artículo 52-A, entrando en vigor a partir del 1° de enero de 2004.



A través de la adición de dicho precepto legal en el Código Fiscal de la Federación, se establece de forma obligatoria para las autoridades fiscales respetar el procedimiento de revisión secuencial del dictamen de estados financieros que para efectos fiscales presentan los contribuyentes, en los términos previstos en el mismo.

Ahora bien, por ser la base fundamental de mi trabajo de titulación dicho precepto legal, a pesar de haber estudiado en forma general, en el punto 2.2.1. de este trabajo de titulación, comencare por efectuar la transcripción literal de su fracción I, la cual es la piedra angular de mi tema de investigación, y que dice a la letra lo siguiente:

**“Artículo 52-A.-** Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación **revisen el dictamen** y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, **estarán a lo siguiente:**

**I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:**

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

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

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

**La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.**

**La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo, a que se refiere esta fracción, se solicitara al contador público por escrito, debiendo notificar copia de la misma al contribuyente.**

...”

(Énfasis añadido)

Como observamos de lo anterior, se desprenden puntos sumamente importantes que servirán de sustento al desarrollo de mi tema de investigación y que reflejarán "LA NECESIDAD DE ADICIONAR EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL TÉRMINO PARA QUE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA NOTIFIQUE AL CONTRIBUYENTE LA COPIA DEL REQUERIMIENTO EFECTUADO AL C.P.R.", que como se advierte es precisamente el tema de mi trabajo de titulación.

A) Por principio de cuentas, debemos señalar que señalar que el Legislador al establecer en el primer párrafo de dicho precepto legal, lo siguiente: *"Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a los siguiente"*, refleja, sin lugar a dudas, el carácter de obligatorio para la autoridad de acatarse a lo estrictamente establecido en dicha norma jurídica, es decir, no se le concede a la autoridad discrecionalidad alguna para poder, o no, aplicar dicho procedimiento al revisar el dictamen, sino que constituye una facultad reglada.

Esto es, para determinar si la autoridad goza de facultades discrecionales o regladas debe atenderse el contenido de la norma legal que las confiere, si ésta prevé una hipótesis de hecho ante la cual la autoridad pueda aplicar, o no, la consecuencia de derecho prevista en la misma, según su prudente arbitrio, debe afirmarse que la autoridad goza de facultades discrecionales. Empero, cuando la autoridad se encuentra vinculada por el dispositivo de la ley a actuar en cierto sentido, sin que exista la posibilidad de determinar libremente el contenido de su posible actuación, debe concluirse que la autoridad no goza de facultades discrecionales, sino regladas.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, prevé como facultad reglada de las autoridades que cuando se revisen los dictámenes fiscales de los contribuyentes, se haga siguiendo todos y cada uno de los puntos a que se refiere dicho precepto. Aquí es

importante señalar que, si bien es cierto, las autoridades fiscales gozan de discrecionalidad para poder ejercer sus facultades de comprobación y el tipo de ellas respecto al universo de contribuyentes, no lo es así, cuando deciden ejercer sus facultades de comprobación respecto de un contribuyente que se encuentra dictaminado, pues al tener que revisar el dictamen fiscal del contribuyente en primer orden, su actuar se encuentra reglado al procedimiento previsto en el citado artículo 52-A del CFF.

B) Ahora bien, una vez que hemos identificado que la revisión del dictamen fiscal significa para la autoridad la obligación de respetar el procedimiento señalado en el artículo 52-A del CFF, dicho precepto dice en su fracción I, que la revisión del dictamen se realizará mediante el requerimiento de cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados, a través de la revisión de los papeles de trabajo del CPR y mediante solicitud de la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, que se le efectúe al CPR, respectivamente, pues la misma dice:

**I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:**

Como se observa, la redacción del artículo es muy clara al señalar que primeramente se tendrá que requerir al CPR que haya formulado el dictamen lo que señalan los incisos del a) al c), de su fracción I, lo cual no deja lugar a dudas que la autoridad tendrá que requerir lo que establecen dichos incisos; lo que da lugar a concluir que la autoridad no puede requerir solamente alguno de tres, sino que al señalar se que deberá cumplir con lo siguiente, es cumplir con lo dispuesto en lo que disponen los tres incisos, esto es, requerir:

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

- B) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, propiedad del contador público.
- C) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Al respecto, en nuestra consideración no importa el orden en el cual se requiera al CPR la información o documentación prevista en cada inciso de la fracción I del artículo 52-A del CFF, pues como se advierte de la transcripción antes hecha, únicamente se dice “...se requerirá al CPR..., lo siguiente:”, es decir, los tres incisos y no dice que se tengan que requerir en ese orden, esto es, que dijera “...se requerirá al CPR..., en el orden establecido, lo siguiente:”, lo cual si daría la pauta para decir que la autoridad tendría que requerir en el orden establecido en los incisos previstos en la disposición cuyo estudio nos ocupa.

En ese sentido, consideramos que no se tiene que elaborar un requerimiento para que la autoridad cumpla con cada uno de los incisos, pues no lo establece así el referido precepto legal, ya que si así lo hubiera dispuesto el Legislador, hubiera dicho el precepto “...se requerirá al CPR..., en el orden establecido de forma independiente, lo siguiente:”

Por lo tanto, consideramos que se pueden incluir los tres requerimientos en un mismo oficio, siempre y cuando coincidan los plazos para su desahogo, es decir, en el mismo oficio solicitarle al CPR la información que debiera estar incluida en los estados financieros, la exhibición de sus papeles de trabajo y la información necesaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, lo anterior para agilizar el procedimiento de revisión y acortar el plazo que implicaría efectuar tantos requerimientos, y elaborar su desahogo correspondiente por parte del contribuyente, o bien, en su defecto se podría hacer a través de oficios independientes.

Ahora bien, que sucedería sino se cumple con el requerimiento de alguno de los supuestos previstos en la fracción I del artículo 52-A del CFF, en mi

consideración y acorde con la experiencia que he tenido en el área contenciosa, seguramente el contribuyente alegaría una violación procesal, misma que se consideraría fundada y provocaría la nulidad de la resolución derivada de dicho procedimiento de fiscalización.

C) En ese orden de ideas, un punto súper importante y que dota al acto de fiscalización de legalidad y seguridad jurídica, es el previsto en su último párrafo, ya que dice que la información, exhibición de documentos y papeles de trabajo se solicitarán al CPR por escrito, al señalarse a la letra lo siguiente:

**“La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo, a que se refiere esta fracción, se solicitara al contador público por escrito, debiendo notificar copia de la misma al contribuyente.”**

De lo anterior, es evidente que lo que se busca al señalar que dicho requerimiento sea por escrito, es fortalecer la formalidad que debe revestir dicho requerimiento, pues si bien es cierto, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece dentro de los requisitos que deben observar los actos administrativos que se deban notificar, el de constar por escrito; considero que no esta por demás la aclaración que efectúa el Legislador al establecerlo en esté último párrafo de la fracción I del artículo en estudio.

En ese sentido, que es importante mencionar que el artículo que nos ocupa, no establece la forma en la cual se debe notificar dicho requerimiento al CPR, como lo establece el mismo Código en el artículo 44, fracción II, cuando habla de la notificación de una orden de visita domiciliaria, o bien, el artículo 48, fracción I, cuando se refiere a la notificación del requerimiento de documentación o información que se haga al contribuyente, al responsable solidario o al tercero relacionado.

Por lo que debemos interpretar que para efectuar la notificación del requerimiento que las autoridades fiscales formulen al CPR, en términos de la citada fracción I del artículo 52-A del Código tributario, debe hacerse siguiendo las

formalidades establecidas en los artículos 134, fracción I, 135, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, preceptos aplicables para efectuar una notificación personal.

Como se vio en el capítulo tercero, en el punto 3.2.1., es procedente una notificación personal cuando se trate de de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos; para lo cual en esencia se tendrá en caso de no localizarse en su domicilio fiscal al interesado (CPR) o a su representante legal, dejar un citatorio en el domicilio sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales, tal y como lo establece el artículo 137, primer párrafo del mencionado Código.

En efecto, si se deja el citatorio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente y a pesar de ello no acude el interesado (CPR) o su representante legal, la notificación es válida con quien se encuentre presente en el domicilio, en uno y otro caso se levantará un acta debidamente circunstanciada.

D) Como punto importante a preguntarnos una vez elaborado y notificado el requerimiento al CPR, ¿cuál es el plazo que se debe conceder al CPR para su desahogo?, para lo cual se deberá tener presente que, si bien es cierto, el artículo a estudio no señala el plazo para su desahogo, el artículo 53-A del mismo ordenamiento legal, nos da la respuesta a dicha interrogante, al señalar que el plazo para requerir la exhibición de los papeles de trabajo al CPR, que tiene su domicilio en la localidad en la que se ubica la autoridad solicitante, es de 6 días hábiles y 15 días cuando el CPR esté fuera de la misma, asimismo señala que el plazo para requerirle información o documentación relacionada con el dictamen es de 15 días hábiles, mismo que a la letra señala lo siguiente:

**“Artículo 53-A.-** Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que este en poder del contribuyente.”

E) Siguiendo con el estudio y análisis del contenido de la fracción I del artículo 52-A del CFF, es el relativo a las excepciones previstas para que la autoridad fiscalizadora pueda requerir directamente al contribuyente, pues en su penúltimo párrafo, dice:

“La autoridad fiscal **podrá requerir la información directamente al contribuyente** cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.”

Esto es, se faculta a la autoridad fiscalizadora para que cuando el dictamen presente abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades y que las mismas tengan implicaciones fiscales, se requiera directamente al contribuyente, lo cual significa que no se tendrá que agotar los supuestos previstos en la norma que estudiamos.

Ahora bien, no resulta apropiado señalar en este apartado lo que significa que un dictamen presente abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, toda vez que ese tema fue motivo de estudio detallado en el capítulo segundo, punto 2.1.5 del presente trabajo de titulación y al cual me remito en sus términos para su comprensión.

F) Finalmente, el punto que más me interesa resaltar y profundizar, razón por la cual deje su análisis y estudio al último y derivado de ello poder fundamentar adecuadamente mi tema de tesis y podamos considerar “LA NECESIDAD DE ADICIONAR EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL TÉRMINO PARA QUE LA

AUTORIDAD FISCALIZADORA NOTIFIQUE AL CONTRIBUYENTE LA COPIA DEL REQUERIMIENTO EFECTUADO AL CPR”, es que señalare lo siguiente:

El precepto que nos ocupa señala en dos ocasiones, de forma repetitiva, que se deberá notificar al contribuyente copia del requerimiento efectuado al CPR, para mejor comprensión transcribiré la parte relativa del mismo, que dice:

“Artículo 52-A.- ...

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, **notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo**, lo siguiente:

...

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo, a que se refiere esta fracción, se solicitara al contador público por escrito, **debiendo notificar copia de la misma al contribuyente.**”

De lo anterior, se advierte que el Legislador consideró que del requerimiento efectuado al CPR, se debiera notificar una copia al contribuyente, sin embargo no menciona dos cuestiones importantes, la primera como debe realizarse dicha notificación y la segunda, cual debe ser el término que la autoridad tiene para notificar al contribuyente dicha copia.

Las dos cuestiones anteriores, pensamos que son de suma importancia definir para no dejar en estado de inseguridad jurídica tanto al contribuyente como a las autoridades fiscalizadoras, pues si retomamos el tema de que el ejercicio de las facultades de comprobación inician con el primer acto que se notifica al contribuyente, en términos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42 del CFF, podemos considerar legalmente que la notificación de la copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR, es el primer acto que se notifica al contribuyente, por lo que a partir de que surta efectos dicha notificación, comenzaría el plazo previsto en el artículo 46-A del citado Código Tributario, dependiendo la legalidad de toda la revisión de la fecha en la cual se notifique la copia de referencia, e impidiéndose brindar al contribuyente la posibilidad de poder



coadyuvar con el CPR para poder desahogar la información o documentación solicitada de forma apropiada.

En ese sentido, pasare al punto siguiente para poder desarrollar lo que a mi consideración demuestra la ilegalidad del precepto que nos ocupa y podamos identificar con mayor precisión la importancia de establecer en el Código Fiscal de la Federación dichas cuestiones.

#### **4.3.- Ilegalidad del texto actual.**

Como se mencionó en el punto que antecede, el artículo 52-A fracción I del Código Fiscal de la Federación es determinante en señalar que se deberá notificar una copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR, sin que se mencione como debe hacerse esa notificación y dentro de que término realizarse.

**A)** Dentro del primer punto, es evidente que el citado precepto legal sólo menciona que se notifique al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR, pero no especifica de que forma debe hacerse dicha notificación, para lo cual podríamos de forma armónica con las disposiciones referentes a las notificaciones de los actos administrativos, como en su oportunidad lo hice al interpretar como debe notificarse el requerimiento al CPR, decir que dicha notificación debe realizarse de forma personal, en términos de los artículos 134, fracción I, 135, 136 y 137 del CFF.

Sin embargo, el artículo 134, fracción I del CFF, señala categóricamente que procederá efectuar una notificación personal, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, de donde advertimos que no encuadra en las hipótesis previstas el notificar una copia de un requerimiento, pues éste evidentemente es un acto que no representa al contribuyente un requerimiento propiamente dicho, pues no va dirigido a él, sino al CPR que elaboró su dictamen fiscal.

Por lo tanto, en mi opinión considero que no podrían ser aplicables las reglas para notificar un acto administrativo personalmente, no obstante lo anterior, el Poder Judicial de la Federación mediante jurisprudencia ha resuelto que la referida copia si debe ser notificada personalmente al contribuyente, al establecer lo siguiente:

"Novena Época

Instancia: SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Julio de 2002

Tesis: I.7o.A.184 A

Página: 1298

**ESTADOS FINANCIEROS. FORMA EN LA QUE SE DEMUESTRA EL CUMPLIMIENTO A LA OBLIGACIÓN CONTENIDA EN LA FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL ARTÍCULO 55 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESPECTO AL REQUERIMIENTO QUE SE LE FORMULA AL CONTADOR PÚBLICO QUE LOS DICTAMINA.** Conforme al precepto legal mencionado, cuando las autoridades hacendarias revisan los dictámenes formulados por contador público en relación con los estados financieros de los contribuyentes y la información que se le vincule, tienen la facultad de requerir al profesionista para que proporcione más información, o bien, para que exhiba documentos y papeles de trabajo. **El propio numeral impone a la autoridad la obligación de entregar al contribuyente copia del escrito a través del cual se efectúa el requerimiento de que se trata, sin hacer alusión al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, que establece las reglas que deben observarse cuando se practican notificaciones personales.** Con independencia de la circunstancia narrada en última instancia, lo cierto es que al ser la entrega descrita una obligación de las llamadas regladas, es indispensable que al efectuarse se observen ciertas formalidades, como son las consistentes en que se consignen en un documento, del que se pueda observar que la diligencia se practicó con la persona autorizada para ello, en su domicilio y en hora hábil, en atención a que sólo de esa forma se puede respetar la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal, a efecto de contar con un medio fehaciente que permita saber que en realidad se entregó al sujeto pasivo de la relación tributaria copia del requerimiento invocado.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1937/2001. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las

autoridades demandadas. 25 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos.  
Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa."

Si bien es cierto, la referida tesis jurisprudencial se refiere al artículo 55, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es importante señalar que el contenido de dicho precepto fue reproducido casi en su totalidad al adicionar en el Código Fiscal de la Federación el artículo 52-A, razón por la cual consideró que si resulta aplicable dicha tesis jurisprudencial para definir que la notificación al contribuyente de la copia del requerimiento al CPR debe quedar evidenciada como si se tratará de una notificación personal, también consideró aplicable la siguiente tesis jurisprudencial que dice:

"Novena Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Marzo de 2001

Tesis: VI.3o.A.7 A

Página: 1806

**REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS CONTABLES QUE SE HAGA AL CONTRIBUYENTE. DEBE NOTIFICARSE AL CONTADOR PÚBLICO QUE DICTAMINÓ LOS ESTADOS FINANCIEROS Y NO SÓLO MARCARLE COPIA, EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** La autoridad hacendaria está obligada a notificar al contador público que dictaminó los estados financieros, la copia del oficio mediante el cual, con fundamento en el precepto citado, requiere al contribuyente la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción I de dicho numeral, es decir "La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente" y/o "La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario". Lo anterior es así, porque si bien es cierto que en el artículo 55, fracción II, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no se contiene expresamente dicha obligación, sino que sólo se refiere a marcar copia al contador público que dictaminó los estados financieros del contribuyente a quien se solicita la información y documentos señalados en la diversa fracción I de la citada disposición reglamentaria, lo cierto es que dicha disposición no puede aplicarse ni interpretarse de manera aislada, sino a la luz de las disposiciones contenidas en el código que reglamenta, es decir, el Fiscal de la Federación, que en su artículo 134 señala cómo deben hacerse las notificaciones de los actos administrativos (personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios,

requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, y por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados). Aplicando las aludidas reglas para las notificaciones, se concluye que tratándose de requerimientos, solicitudes de informes o documentos, como es el caso al que se refiere la fracción II del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal Federal, las notificaciones deben hacerse personalmente o por correo certificado, exigencia legal que, en el supuesto analizado, no se aplica únicamente respecto del contribuyente a quien se requiere la información, sino también con relación al contador público que hubiera dictaminado los estados financieros de aquél, quien no puede ser notificado a través del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estimar lo contrario a la conclusión alcanzada, llevaría al absurdo de considerar que con simplemente marcar copia al contador público que dictaminó los estados financieros del contribuyente, del oficio girado a éste donde se le requiere información y documentos, aunque dicha copia ni siquiera llegara a remitirse, quedaría satisfecha la obligación de la autoridad fiscal, lo que resulta inadmisibles, porque si aun en aquellos casos en que no se trata de requerimientos, solicitudes de informes o documentos se exige la notificación por correo ordinario o telegrama, por exclusión y mayoría de razón debe entenderse que los actos administrativos relacionados con requerimientos de información y documentación, sí exigen su notificación personal o por correo certificado al contador público, al imponer la obligación de hacer por escrito tal requerimiento al contribuyente "con copia" a dicho contador.

#### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 50/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla. 16 de noviembre de 2000. Mayoría de votos. Disidente: Jaime Raúl Oropeza García. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Víctor Martínez Ramírez.

Nota: Por ejecutoria de fecha 3 de mayo de 2002, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 19/2002 en que había participado el presente criterio.

Por lo visto, concluimos que sí el artículo en cuestión fue considerado ilegal por no especificar como debe efectuarse la notificación al contribuyente de dicha copia, la misma ha quedado de cierta manera subsanada por la interpretación que el Poder Judicial ha señalado en los términos de las tesis jurisprudenciales que han quedado transcritas con antelación.

**B)** Por otra parte, y como segunda cuestión de ilegalidad que percibo en el contenido de la disposición que nos ocupa, es el referente a que no establece cual es el término para que las autoridades fiscalizadoras notifiquen al contribuyente la

copia del requerimiento efectuado al CPR, lo cual si puede representar una gran inseguridad, como lo he señalado en reiteradas ocasiones, para el contribuyente en primera instancia y para el fisco en segundo plano.

Consideramos que dicha omisión representa un brote eminente de inseguridad jurídica, primeramente porque al no establecerse el término para que la autoridad efectúe la notificación de la copia al contribuyente, permitiría que la revisión con el CPR se extienda en el tiempo cuanto desee la autoridad, impidiendo con ello, que pueda iniciarse el computo del plazo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, es así ya que es conveniente aclarar y tener presente dos cuestiones fundamentales, la primera es determinar cuando se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación que implique la revisión del dictamen, y la otra es determinar cuando se inicia el ejercicio de facultades para efectos de computar el plazo para su conclusión.

En ese sentido, podemos decir acorde con nuestra interpretación jurídica que el ejercicio de la facultad para revisar el dictamen fiscal, indiscutiblemente inicia cuando se notifica el requerimiento respectivo al CPR que realizó el dictamen, pues precisamente al requerirle en primer orden, por determinarlo así el artículo 52-A del Código Tributario, se esta ejerciendo una facultad de comprobación y es la prevista en la fracción IV del artículo 42 del CFF.

Ahora bien, por lo que corresponde a determinar cuando inicia el computo del plazo para concluir la revisión del dictamen, es indiscutible que éste inicia cuando se notifica al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR, pues dicho acto, en términos del último párrafo del artículo 42, en relación con la fracción I del artículo 52-A, ambos del CFF, es el primer acto que se notifica al contribuyente.

Como observamos de lo anterior, si el inicio de facultades para revisar el dictamen fiscal inicia con el primer requerimiento que se notifica al CPR, la autoridad ya esta ejerciendo sus facultades de comprobación; sin embargo, aún no comienza el computo para concluir dichas facultades, pues el mismo inicia cuando se notifica al contribuyente la copia respectiva; situación que deja entrever tres cuestiones importantes, la primera que representaría una violación al principio de seguridad jurídica que la revisión con el CPR no tenga un plazo para su conclusión, la segunda que el inicio de facultades para computar el plazo para su conclusión pudiera manejarse al antojo de la autoridad y en tercer orden, que la autoridad confiada de que el plazo para su conclusión inicia hasta que se notifique directamente al contribuyente un requerimiento de información, como antes de la reforma de 2004 no había duda de ello, prolongue su revisión más de seis meses sin emitir un oficio de ampliación y ello constituya una violación de procedimiento.

Para ejemplificar lo anterior, puede mencionarse un caso en el cual la autoridad para revisar el dictamen fiscal del ejercicio de 2003 de la contribuyente "Patito, S.A." requiere al CPR que lo formuló, la exhibición de sus papeles de trabajo, diversa información que debería estar contenida en los estados financieros y los documentos e informes que considera necesarios para cerciorarse del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, debidamente notificado dicho requerimiento con fecha 9 de mayo de 2005.

A partir del día siguiente al en que surte efectos dicha notificación, puede decirse entonces que la autoridad esta ejerciendo sus facultades para revisar el dictamen, esto es, a partir del 11 de mayo de 2005, sin que haya iniciado el plazo de seis meses para su conclusión, pues todavía no notifica la copia al contribuyente.

Ahora bien, a partir del 11 de mayo de 2005, el CPR cuenta con 15 días para poder desahogar el requerimiento respectivo, lo cual significaría que tuviera hasta el 31 de mayo de ese mismo año para poder desahogar en sus términos

dicho requerimiento, supongamos que el CPR desahoga en sus términos dicho requerimiento, pero como aún no inicia el plazo para concluir su revisión y como es mucha la información que el CPR le proporcionó a la autoridad, ésta decide no notificar la copia al contribuyente sino hasta después de seis meses, o bien, un año después, yo pregunto ¿significaría dejar en estado de indefensión al contribuyente por poder prolongar indefinidamente una revisión de su dictamen con el CPR que lo formuló?, mi respuesta sin lugar a dudas es que sí.

Por otra parte, que sucedería si la autoridad le notifica al contribuyente la copia del requerimiento respectivo, después de que el CPR haya desahogado parcialmente el requerimiento por no contar con toda la documentación solicitada y el contribuyente no haya tenido conocimiento oportuno del mismo para poder coadyuvar con el citado profesionista y desahogar en sus términos el requerimiento respectivo, indiscutiblemente considero que se estaría transgrediendo la garantía de audiencia del citado contribuyente para poder desahogar en sus términos el requerimiento elaborado al CPR, inclusive el poder comparecer ante la autoridad oportunamente.

Finalmente, que sucede si la autoridad no notifica dicha copia o bien lo hace en forma no oportuna, podría ocasionar que el contribuyente alegue las cuestiones anteriores ante un órgano jurisdiccional y pueda obtener una resolución favorable mediante la cual se declare la nulidad de la revisión practicada, aún y cuando la autoridad alegue en su defensa que la ley no establece un término para notificar dicha copia y a lo que le obliga la citada disposición, sí se cumplió, y que es notificar simplemente la copia respectiva.

Por lo anterior, concluimos que es inminente que ante la omisión de establecer un término para notificar dicha copia al contribuyente, pudiera dejarse en estado de indefensión e inseguridad al contribuyente, por no saber hasta cuando iniciaría el cómputo del plazo de la revisión de su dictamen fiscal, además se podría impedir ejercer su garantía de audiencia para poder coadyuvar con el CPR al desahogo correcto del requerimiento respectivo, lo que demuestra en mi

consideración que el texto del artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación al no establecer dentro de que término se tiene que notificar al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR, transgrede las garantías de seguridad jurídicas y de audiencia del contribuyente.

#### **4.4.- Necesidad de adicionar el artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación.**

En el presente trabajo de investigación se propone efectuar una reforma al artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación, para efecto de que tanto las autoridades fiscales, como los contribuyentes gocen de seguridad jurídica, al momento de que se inicie el ejercicio de la facultad de comprobación prevista en el artículo 42, fracción IV del citado Código Tributario, específicamente adicionando cual debe ser el término para que las autoridades fiscalizadoras notifiquen al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR.

Lo anterior, en virtud de que la actual redacción de la disposición en estudio, como he mencionado anteriormente, no permite identificar de que forma y en que término las autoridades deberán notificar al contribuyente la copia del requerimiento que se efectuó al CPR, con lo cual deja a la deriva el inicio del plazo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que se refiere al plazo que tienen las autoridades fiscales para concluir sus facultades de comprobación y quede endeble la garantía de audiencia del contribuyente para poder coadyuvar con el CPR en el desahogo del requerimiento respectivo.

No se olvide que, uno de los objetivos que persigue el ordenamiento jurídico mexicano en general, es el de otorgar seguridad y certeza jurídica a los gobernados (contribuyentes), sin embargo dicha seguridad y certeza debe cobijar de igual forma a la autoridad, para que ésta tenga la certeza de que los actos que emita sean apegados a derecho, por lo cual dicha investigación y propuesta para adicionar en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación el término para



que las autoridades notifiquen al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR, busca aclarar varios puntos sumamente importantes tratándose del ejercicio de la revisión del dictamen fiscal, como a partir de que momento debe interpretarse armónicamente el inicio del cómputo del plazo para su conclusión.

Por ello, para buscar esta seguridad jurídica tanto para contribuyentes, como para autoridades, y que estas no defiendan interpretaciones equivocadas, es recomendable desde mi perspectiva y criterio jurídico, se prevea un término de tres días hábiles posteriores a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento efectuado al CPR, para que la autoridad notifique la copia al contribuyente.

Lo anterior se debe considerar así, en virtud de que no puede notificarse primero la copia, que el propio requerimiento, y en ese sentido si una vez que el requerimiento se ha notificado y ha surtido efectos jurídicos, la autoridad podría fácilmente dentro de los tres días posteriores, notificar el requerimiento al contribuyente, recordando que dicha notificación tendría que hacerse personal, mínimo tendría que ocupar dos días para efectuar su notificación, el primero cuando entregue el citatorio y el otro al efectuar la notificación, por lo tanto considero que el término de tres días es bastante racional para que la autoridad cumpla con esa obligación.

Me permitiré mencionar que tengo conocimiento que la autoridad fiscalizadora ha adoptado el criterio de notificar dicha copia, a más tardar un día antes de que venza el plazo con que cuenta el CPR para el desahogo, situación que si bien, pudiera ser apropiada, por no notificarse con posterioridad a que el citado profesionista haya desahogado el requerimiento y se este haciendo antes de 15 días de iniciadas las facultades para revisar el dictamen, considero que efectuar la notificación un día antes, impide al contribuyente poder coadyuvar con el CPR si así lo considera conveniente con tiempo suficiente para poder preparar la información o recopilar la documentación requerida.

Por todo lo anterior, considero la necesidad de establecer en la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, el término de tres días hábiles posteriores a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento efectuado al CPR, para que la autoridad notifique la copia al contribuyente.

#### **4.4.1.- Certeza jurídica para el contribuyente.**

Como podemos observar, el establecer el término con que las autoridades deban notificar la copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR, permitiría al contribuyente tener certeza de que el cómputo del plazo para concluir la revisión a su dictamen fiscal, iniciaría en un periodo máximo de tres días posteriores a la fecha en la cual surta efectos la notificación del requerimiento al CPR.

Asimismo, se le brindaría la certeza de poder saber que información o documentación se le está requiriendo al CPR y si la contribuyente lo decide o considera conveniente, ejercer su garantía de audiencia y comparecer ante la autoridad fiscalizadora, junto con el citado profesionista, para proporcionar la información o documentación solicitada, dentro del plazo concedido al efecto.

#### **4.4.2.- Certeza jurídica para la autoridad.**

Para la autoridad, considero en esencia que el establecerse el término legal para que notifiquen la copia al contribuyente del requerimiento efectuado al CPR, le permitiría tener la certeza de identificar que el cómputo del plazo para la conclusión de la revisión que esta practicando, iniciaría en un máximo de tres días posteriores a que surtiera efectos la notificación del requerimiento efectuado al CPR, situación sumamente importante para que agilice su revisión y la misma este ajustada a derecho, impidiendo con ello que el contribuyente pueda impugnar que

se le dejó en estado de inseguridad o alegue una violación a su garantía de audiencia.

## PROPUESTA.

Por todo lo expuesto, propongo reformar el artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

**“Artículo 52-A.-** Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, ~~notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo,~~ lo siguiente:

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

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

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

La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

**La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo, a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito, debiendo notificar personalmente copia del requerimiento al contribuyente, dentro del término de tres días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos jurídicos la notificación del requerimiento respectivo.**

...”

## CONCLUSIONES.

**Primera.-** El Estado goza de determinadas facultades de comprobación para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, ya que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

**Segunda.-** Las facultades de comprobación que posee el Estado son ejercidas por conducto de las autoridades fiscales, entre ellas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria.

**Tercera.-** Dentro de esas facultades de comprobación se encuentra la revisión del dictamen de estados financieros que para efectos fiscales presentan los contribuyentes.

**Cuarta.-** El dictamen de estados financieros, llamado dictamen fiscal, es el documento emitido por un contador público registrado ante las autoridades fiscales (CPR), en el cual expone su opinión acerca de las cifras que presentan los estados financieros de una entidad, después de haber concluido su auditoría, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y su opinión puede ser limpia, con salvedades, abstenciones u opinión negativa.

**Quinta.-** El procedimiento para revisar el dictamen fiscal se encuentra previsto en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que fue adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, y que resulta de aplicación obligatoria para la autoridad fiscal.

**Sexta.-** La fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación establece que debe requerirse en primer orden al CPR que haya formulado el

dictamen fiscal, debiendo notificarse copia de dicho requerimiento al contribuyente.

**Séptima.-** Creemos que el artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación, no establece de que forma y en que término deberá notificarse al contribuyente por parte de la autoridad fiscalizadora la copia del requerimiento efectuado al CPR.

**Octava.-** Establecemos que la omisión de establecerse en la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación el término para notificar al contribuyente la copia del requerimiento efectuado al CPR, atenta en contra del principio de seguridad jurídica y garantía de audiencia del contribuyente.

**Novena.-** Proponemos que es necesario adicionar el artículo 52-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose que la forma en como debe hacerse dicha notificación de la copia al contribuyente sea de forma personal y establecer que el término para que la autoridad realice dicha notificación sea dentro de un término máximo de tres días hábiles posteriores a la fecha en la que haya surtido efectos el requerimiento notificado al CPR.

**Décima.-** Se propone que se adicione al último párrafo de la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue: *"...La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo, a que se refiere esta fracción, se solicitara al contador público por escrito, debiendo notificar personalmente copia del requerimiento al contribuyente, dentro del término máximo de tres días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos jurídicos la notificación del requerimiento respectivo."*

**Décima Primera.-** Finalmente, pensamos que la citada adición legal, brindaría mayor certeza jurídica tanto al contribuyente, como a la autoridad, para determinar cuando debe considerarse que inicia el cómputo para concluir el ejercicio de facultades.

## BIBLIOGRAFIA.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Porrúa, Décimo Primera Edición, México 1994
2. ACOSTA ROMERO, Miguel, SEGUNDO CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 1993.
3. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. Editorial Themis, décima edición, México, 1996.
4. BAENA SERGIO MONTERO, Guillermina. TESIS EN 30 DÍAS. Editores Unidos Mexicanos, primera edición, México, 2000.
5. BURGOA O. Ignacio, LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.- Editorial Porrúa, décimo octava edición.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL. Editorial Oxford, cuarta edición, México, 2002.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo. DERECHO FISCAL I. Editores IURE, segunda edición, México, 2003.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo, COLECCIÓN DE DERECHO FISCAL. Editorial Themis, Tercera Edición, México 2003.
9. DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa, novena edición, México, 1979.
10. FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Editorial Porrúa, duodécima edición, México, 1970.
11. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. DERECHO FINANCIERO. Ediciones Delma Buenos Aires, cuarta edición, Argentina, 1987.
12. MARTÍNEZ BAHENA, José Luis ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA, Editorial Sista, Segunda edición, 2001.

13. MOTO SALAZAR, Efraín. ELEMENTOS DE DERECHO. Editorial Porrúa, 37ª edición, México, 1991.
14. OSORIO SÁNCHEZ, Israel. FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. Editorial ECAFSA, segunda edición, México, 2000.
15. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Trillas, cuarta edición, México, 1999.
16. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. DERECHO FISCAL. Editorial Oxford, segunda edición, México, 2002.
17. TÉLLEZ TREJO, Benjamín Rolando. EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PÚBLICA. Editorial ECAFSA, primera edición, México, 2002.

## **LEGISLACIÓN.**

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación, 2004.
- 3.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 2004.
- 4.- Ley de Coordinación Fiscal.
- 5.- Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- 6.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
- 7.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

## **OTRAS FUENTES**

- 1.- Apuntes de Derecho Fiscal, Rivas García, Alicia Concepción, 2000.
- 2.- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, U.N.A.M. Décima Quinta Edición, México 2001.
- 3.- [www.legatek.com.mx](http://www.legatek.com.mx)
- 4.- Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.