



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN
DE LA AUTORIDAD FISCAL EN MATERIA
DE REVISIÓN DE DICTAMENES FISCALES
PRESENTADOS POR MEDIOS
ELECTRÓNICOS**

T E S I S
PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
RAÚL SÁNCHEZ CASTAÑEDA



ASESORA DE LA TESIS: DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F.

2007



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

*A mis padres
Lucia del Carmen Margarita
Castañeda Montero
Jesús Sánchez Vidalez*

*No puedo expresar el amor tan grande de
las personas que me han formado y apoyado
en momentos difíciles.*

¡Gracias! Los quiere Raúl.

*A mi esposa
Milagros Pacheco Castañeda*

*Su apoyo y paciencia, ha contribuido en el
logro de una nueva meta. ¡Gracias!*

*A mis hijas
Nadia Keizalli e Ise Ameyalli*

*Muestra de constancia y perseverancia, por
ellas y para ellas.*

A todos mis profesores y compañeros

*Especialmente
Dra. Sonia Venegas Álvarez*

*Su amistad y confianza, me permitió, ser
auténtico en el aula.*

¡Mil Gracias! por su apoyo.

*A mi segundo hogar
Universidad Nacional Autónoma de
México*

*¡Gracias! por las oportunidades que me han
abierto las puertas en el ámbito personal y
profesional.*

¡Orgullosamente Universitario!

**LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL
EN MATERIA DE REVISIÓN DE DICTAMENES FISCALES
PRESENTADOS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS**

INTRODUCCIÓN.....	I
HIPÓTESIS.....	II
OBJETIVO GENERAL.....	III
OBJETIVOS PARTICULARES.....	IV
ABREVIATURAS.....	V

CAPÍTULO 1. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

INTRODUCCIÓN.....	2
1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	3
1.2. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	13
1.3. HECHO IMPONIBLE.....	18
1.4. HECHO GENERADOR	20
1.5. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN.....	21
1.6. OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES	23
1.6.1. Obligación de hacer	24
1.6.2. Obligación de no hacer	26
1.6.3. Obligación de tolerar	27
1.7. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.....	28
1.7.1. Concepto.....	28
1.4.2. Artículo 42 del CFF.	34

CAPÍTULO 2. EL DICTAMEN FISCAL

INTRODUCCIÓN	39
2.1. CONCEPTO	40
2.2. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES	44
2.3. TIPOS DE DICTÁMENES	48
2.3.1. Dictamen sin salvedades.....	49
2.3.2. Dictamen con salvedades.....	50
2.3.3. Dictamen negativo.....	55
2.3.4. Dictamen con abstención de opinión.....	57
2.4. SUJETOS OBLIGADOS	59
2.4.1. Personas físicas.....	61
2.4.2. Personas morales o jurídico colectivas.....	63
2.5. EXCEPTUADOS A DICTAMINARSE	68
2.5.1. Personas en suspensión de actividades.....	68
2.5.2. Personas que reciben donativos.....	69
2.5.3. Organismos descentralizados y fideicomisos con fines no lucrativos.....	70
2.6. CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO	71
2.7. PLAZOS DE PRESENTACIÓN	73
2.7.1. Presentación extemporánea.....	74
2.8. EL CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO	80
2.8.1. Registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal.....	83
2.8.2. Impedimentos.....	87
2.8.3. Sanciones.....	88
2.8.3.1. Exhorto.....	93
2.8.3.2. Amonestación.....	93

2.8.3.3. Suspensión	94
2.8.3.4. Cancelación definitiva	95
2.8.3.5. Multa	96

CAPÍTULO 3. LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN MATERIA FISCAL

INTRODUCCIÓN	100
3.1. MEDIOS ELECTRÓNICOS	101
3.2. CERTIFICADO DIGITAL	103
3.2.1. Servicios de Certificación.....	105
3.3.1. FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA	106
3.3.2. Fiabilidad de la firma electrónica avanzada	109
3.3.3. Vigencia.....	109
3.3.4. Sello digital	111
3.4. OBLIGATORIEDAD DE USO DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS	112
3.5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL USO DE MEDIOS ELECTRÓNICOS	113
3.5.1. Ventajas.....	113
3.5.2. Desventajas	115
3.6. LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO MEDIO DE PRUEBA	117

**CAPÍTULO 4. LA PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL
ELECTRONICAMENTE**

INTRODUCCIÓN	119
4.1. INTEGRACIÓN DEL DICTAMEN	120
4.2. ENVÍO Y RECEPCIÓN DEL DICTAMEN FISCAL VÍA INTERNET	122
4.3. SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN (SIPRED)	124
4.4. FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL	126
4.5. REVISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL	126
4.5.1. Revisión al contador público autorizado	127
4.5.2. Procedimiento de revisión secuencial.....	128
4.5.3. Papeles de trabajo	131
CONCLUSIONES	133
BIBLIOGRAFÍA	137

INTRODUCCIÓN

En el desarrollo del presente tema de tesis surge de la inquietud de fusionar dos elementos; primero, la integración de dos disciplinas materialmente opuestas, como lo es el Derecho y la Informática y segundo, la experiencia profesional que durante los últimos 10 años hemos adquirido en diferentes escenarios como la Universidad Nacional Autónoma de México, la Secretaría del Economía, el Órgano Interno de Control en el SAT, la Administración Local de Auditoría Fiscal del Oriente del D.F. y recientemente en la Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del D.F.

La temática del presente trabajo, se estructura de cuatro capítulos, en cada uno de estos, abordaremos contenidos básicos para entender de forma integral el tema de tesis, los capítulos que componen el presente trabajo son:

Capítulo 1. En este capítulo, desarrollamos aspectos relacionados con el principio de legalidad tributaria, el nacimiento y determinación de la de la obligación tributaria, así como la diferencia entre hecho imponible y hecho generador.

Concluimos este primer capítulo con un panorama general de las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad fiscalizadora para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos obligados por la norma jurídica tributaria.

Capítulo 2. En este capítulo, incluimos una serie de aspectos relacionados con la figura del dictamen fiscal, su concepto, los tipos de dictámenes, los sujetos obligados y exceptuados a dictaminarse, así como aspectos relacionados con los contribuyentes que voluntariamente optan por dictaminar sus estados financieros.

Hacemos especial énfasis en las consecuencias jurídicas de la presentación extemporánea del dictamen y por último, nos referimos al contador público registrado.

Capítulo 3. En este capítulo nos enfocamos a definir aspectos técnicos propios del tema de medios electrónicos, su regulación jurídica, asimismo anotamos una serie de ventajas y desventajas en el uso de medios electrónicos.

Capítulo 4. En este último capítulo acotamos temas relacionados con la presentación del dictamen fiscal por medios electrónicos y la revisión que del mismo puede hacer la autoridad fiscalizadora, en ejercicio de sus facultades de comprobación, previo procedimiento de revisión secuencial, en su caso.

Con esto damos inicio al desarrollo de la tesis titulada “Las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal en materia de Revisión de Dictámenes Fiscales presentados por Medios Electrónicos”, esperando de antemano sea de su agrado y se logre la finalidad planteada.

HIPÓTESIS

El dictamen de estados financieros plasma la opinión de un profesional de la materia contable (CPR) sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, su formulación y presentación por medios electrónicos apoya a la autoridad fiscal a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo y en su caso motiva el ejercicio de sus facultades de comprobación.

OBJETIVO GENERAL

Demostrar que la formulación y presentación electrónica del dictamen de estados financieros apoya a la autoridad fiscal a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente dictaminado.

OBJETIVOS PARTICULARES

Analizar el marco conceptual que rige el derecho tributario, desarrollando los elementos del principio de legalidad tributaria, el nacimiento y determinación de la obligación tributaria, así como el concepto de facultades de comprobación.

Analizar jurídicamente los tipos de dictámenes que formula un CPR, identificar aquellos sujetos que dictaminan sus estados financieros y señalar los efectos de la presentación extemporánea del dictamen.

Puntualizar los conceptos relacionados con el uso de medios electrónicos, así como su aplicación en el envío y recepción del dictamen de estados financieros, formulado y presentado ante la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

ABREVIATURAS

AGAFF	Administración General de Auditoría Fiscal Federal
CCo	Código de Comercio
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIEC	Clave de Identificación Electrónica Confidencial
CNUMDI	Comisión de las Naciones Unidas para el Desarrollo del Derecho Mercantil Internacional
CPR	Contador Público Registrado
FEA	Firma Electrónica Avanzada
CONPA	Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
PSC	Prestadores de Servicios de Certificación
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SOLCEDI	Programa de Solicitud de Certificados Digitales



CAPÍTULO 1.
DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de este primer capítulo, titulado “Derecho Tributario Formal” expondremos en primer término los elementos del principio de legalidad tributaria con fundamento en nuestra Constitución Federal.

Puntualizaremos aspectos relacionados con el nacimiento y determinación de la obligación tributaria.

Diferenciaremos los conceptos de hecho imponible y hecho generador y concluiremos este primer capítulo con un panorama general de las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad fiscalizadora para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos obligados por la norma jurídica tributaria.

1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, define el concepto legalidad de la siguiente forma:

legalidad. (De legal). f. cualidad de legal. [...]

legal. (*Del lat. legalis*) adj. Prescrito por ley y conforme a ella.¹

Si consideramos dicha definición, el principio de legalidad de las contribuciones se contiene en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primero y segundo párrafos, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal, los cuales respectivamente establecen:

Artículo 14

[...]

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Artículo 16.

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

[...]

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; exigir la exhibición de los 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.

¹ *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., España, 2001, tomo II, p. 921.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

[...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

En su concepción más restringida, el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción.²

Solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento debido en ley, entendiéndose a este como “[...] un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría”,³ acto que deberá contener las características propias de la misma: impersonal, abstracta, general y emanada del Poder Legislativo.

Cuando el principio de legalidad tributaria despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley.

² GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Universidad de Salamanca co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, pp. 399-400.

³ VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 11ª ed., México, Porrúa, 1994, p. 167.

Identificamos entonces, que el principio de legalidad exige que sólo sean impuestas por el Estado contribuciones mediante Ley, siendo esta, el único medio que obliga al sujeto pasivo de la relación tributaria, situación que nos obliga a delimitar el poder tributario del Estado, lo cual se aprecia en el principio de reserva de Ley que comentamos, sobre este principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en los siguientes términos:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales de manera que no quede margen a la arbitrariedad. **Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél.** Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán

ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, **no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias**, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que **en materia tributaria la reserva es de carácter relativa**, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria y, por otro lado, en casos excepcionales y que lo justifiquen. Pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley y, además constituyan un complemento de la regulación legal que sea

indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.⁴

El principio de legalidad en materia tributaria no es de creación moderna; encuentra su fundamento en la tradición europea y es reconocido por vez primera en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el 26 de agosto de 1789.

En dicha declaración se ordenaba, de acuerdo al artículo 14 que: “Los ciudadanos tienen derecho a verificar por sí mismos o a través de sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar las cuotas, la base tributaria, la recaudación y la duración de dicha contribución.”

La doctrina que ha estudiado éste principio, está generalmente de acuerdo, en que siempre que se exige la ley para crear un tributo se definan todos pero sólo los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, concretamente: sujeto activo, sujeto pasivo y hecho imponible, adicionalmente se señala que la ley

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Instancia: Pleno, Tesis: P. CXLVIII/97, Página: 78, Materia: Administrativa, Constitucional.

precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la administración de la Administración al regular los citados elementos, y favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo.⁵

Una vez definido el principio de legalidad o reserva de ley como el hecho de que “las contribuciones, así como sus elementos sólo pueden establecerse mediante ley”, identificamos que en materia fiscal, de la aprobación de la Ley de Ingresos de la Federación dependerá el nacimiento de las contribuciones que pretendan cobrar durante todo un ejercicio fiscal.

En relación con los elementos que deben considerarse al estudiar el principio de legalidad debemos considerar lo expuesto por Narciso Sánchez quien refiere que: “De igual forma, el principio de legalidad indica, que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el período o fecha de pago, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación, la exigibilidad del mismo y, los medios de defensa legal a favor del gobernado. Parte de dichos elementos deben contenerse en las disposiciones materiales y, los demás en las de carácter procedimental”.⁶

Además señala en la misma obra que “[...] Las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones, actos, operaciones o tareas que tienen encomendadas deben estar debidamente fundadas y motivadas para darle seguridad jurídica a los particulares a quienes les dirigen sus determinaciones, resoluciones o acuerdos [...] tal como lo estatuye el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política [...]”.⁷

⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Op. Cit.*, p. 403.

⁶ *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., México, Porrúa, 2003, p. 145.

⁷ *Idem.*, p. 143.

Remitiéndonos al precepto del artículo 16 constitucional, nótese que la norma de conducta obligatoria que deben acatar las autoridades fiscales, condiciona a iniciar y desarrollar los procedimientos tributarios por escrito; desarrollados por autoridad competente; que funde y motive la causa legal del mismo; que dicho procedimiento se entienda con el destinatario o con su representante legal; que se le otorgue la oportunidad de ser escuchado en defensa propia.

El principio desarrollado nos conduce a sostener que toda autoridad fiscal sólo puede hacer lo que le es permitido por la norma jurídica, recordando que estamos en presencia de una garantía individual de seguridad jurídica.

En la aplicación de las disposiciones legales, observamos una defectuosa redacción de normas, imprecisión o ambigüedad en los términos utilizados, aspectos que dificultan saber en cada comentario cuál es la norma a aplicar, o aplicar uniformemente dicha norma.

Eusebio González, alude a idea de certeza en relación con la seguridad jurídica y comenta que el contribuyente debe conocer en la notificación del acto administrativo de los *remedios jurídicos* existentes contra el presunto acto ilegal o discrecional, en caso de incumplirse las disposiciones del ordenamiento.⁸

En caso de duda, respecto de la legalidad de cualquier acto administrativo, existe la posibilidad de su impugnación ante los Tribunales, combatiendo así las posibles arbitrariedades o excesos de los órganos del Estado.

Al respecto del régimen financiero del Estado, Gabino Fraga anota que: “El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables”,⁹ situación que traducimos en los conceptos de ingresos y

⁸ *Op. Cit.*, p. 416.

⁹ *Derecho Administrativo*, 41ª. ed., Porrúa, México, 2001, p. 315.

egresos, resultando así que la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos sirven de base para el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado.

Anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Las leyes tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos tienen periodicidad de un año.

Sobre el principio en análisis la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado así:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán en el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de que el poder que conforme a la constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la ley, del tal modo que no quede margen para la

arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a otro título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante.¹⁰

El principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución como tal, ha de ser determinada por una ley, sino que sugiere que el Poder Legislativo señale, de forma clara y precisa, todos los elementos necesarios que en la relación jurídico-tributaria, permitan al sujeto pasivo el correcto conocimiento y cumplimiento de su obligación tributaria.

Existen dos excepciones al principio de legalidad, la primera excepción se concretiza en el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales, contenida en el artículo 29 constitucional en cuyo supuesto se da el caso de que una contribución pueda ser creada por el Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual puede regir el principio de legalidad.

La segunda excepción se encuentra contenida en el artículo 131 constitucional segundo párrafo, el cual ordena que:

El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de

¹⁰ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1ª parte, Instancia: Pleno, Página: 173, Jurisprudencia, Materia: Constitucional, Administrativa.

realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En relación con la segunda excepción, compartimos la opinión de que dicha facultad tributaria del Ejecutivo no es del todo arbitraria y por si misma no puede representar un acto formalmente legislativo, ya que se somete a la aprobación del Congreso de la Unión, por lo que si la facultad tributaria otorgada al Poder Ejecutivo se encuentra sujeta a la aprobación del Congreso, estamos en presencia de un acto de carácter estrictamente legislativo.

En conclusión anotamos lo siguiente:

El principio de legalidad de las contribuciones se contiene en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primero y segundo párrafos, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal.

El principio de legalidad o reserva de ley, señala que las contribuciones, así como sus elementos sólo pueden establecerse mediante ley, entendiendo a éstas como el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

El principio de legalidad en materia tributaria podemos identificarlo en el postulado "*nullum tributum sine lege*".

El principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución como tal, ha de ser determinada por una ley, sino que sugiere que el Poder Legislativo señale, de forma clara y precisa, todos los elementos necesarios que en la relación jurídico-tributaria, permitan al sujeto pasivo el correcto conocimiento y cumplimiento de su obligación tributaria.

1.2. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Para Humberto Delgadillo, el nacimiento de la obligación surge cuando se realiza el hecho imponible, o lo que es lo mismo, no se obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por la norma jurídica; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo.¹¹

El nacimiento de la obligación tributaria se da cuando se realiza la hipótesis jurídica prevista por la ley fiscal. Es importante establecer el nacimiento de la obligación fiscal, pues de ella se determinarán las consecuencias jurídicas que ha adquirido la persona que realizó el hecho imponible señalado en la ley fiscal.

Para Giuliani Fonrouge “El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar [...]”.¹²

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indudable que representa el objeto principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse de recursos pecuniarios”.¹³

Por su lado Margáin Manautou, define la obligación tributaria como “[...] el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor,

¹¹ *Op. Cit.*, p. 97.

¹² *Derecho Financiero*, 5ª ed., volumen I, Ediciones Depalma, Argentina, 1993, p. 349.

¹³ *Idem.*, p. 349.

denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.¹⁴

Doricela Mabarak, asienta que: “[...] no es suficiente que el Estado necesite recursos económicos para satisfacer gastos públicos, como tampoco lo será, el hecho de que, en un régimen jurídico determinado, el Estado expida mediante una ley la contribución que le dará derecho a cobrar las sumas de dinero que destinará a los mencionados gastos públicos, sino que también las contribuciones decretadas, deben dirigirse a la personas que tengan capacidad contributiva, el no hacerlo así y aplicar indiscriminadamente sin reparar en la capacidad económica de los sujetos pasivos, es caer en un régimen despótico e inconstitucional. Los conceptos de equidad y proporcionalidad adquieren aquí un significado muy importante para la legalidad de un sistema tributario determinado. Definiendo la obligación tributaria como el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida en dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de otra persona llamada acreedor. En este concepto general se encuentran claramente ubicados los elementos de la obligación jurídica, como los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. Por lo anterior, agrega que atento a lo expuesto, se pueden elaborar dos conceptos: el de obligación fiscal, que es el género y, que abarca a todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar a favor del fisco o sujeto activo y, la obligación tributaria propiamente dicha que es la especie y consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente, a favor del sujeto activo, llamado fisco”.¹⁵

La obligación tributaria entraña un vínculo jurídico entre dos sujetos en la relación jurídico-tributaria, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, esto es, identificamos un acreedor o sujeto activo

¹⁴ *Op Cit.*, p. 226.

¹⁵ *Derecho Financiero Público*, Mc. Graw-Hill, México, 1995, pp. 129-130.

quien tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el cumplimiento de la prestación respectiva; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo.

Así, son tres sujetos activos según nuestro marco constitucional, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios; el deudor o sujeto pasivo de la relación jurídica, es la persona física o moral mexicana o extranjera cuya situación jurídica coincide con el hecho generador del gravamen.

De la obligación tributaria, podemos decir que existe un vínculo entre el Estado y la persona, donde el sujeto activo Estado, exige el cumplimiento de una prestación a cargo del sujeto pasivo, quien la debe satisfacer a través del pago de la contribución causada. Sin embargo, es necesario distinguir entre la obligación civil y la obligación tributaria, por lo que citaremos la clasificación de Emilio Margáin Manautou, en la cual se anotan las analogías y diferencias que podemos encontrar con la obligación de derecho civil y la obligación tributaria, esto es con la finalidad de no confundirlas y así poder realizar una distinción entre una y otra.

Las semejanzas y diferencias a continuación se indican:

a) Analogías

Tanto la obligación tributaria como la obligación de derecho civil tienen elementos en común. El elemento subjetivo (acreedor y deudor) y el elemento objetivo (objeto).

b) Diferencias

Las principales diferencias que podemos mencionar, entre estos tipos de obligaciones, son las siguientes:

- I. La obligación tributaria es de Derecho público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento a las normas del Derecho público;
- II. La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho privado puede derivar en un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional;
- III. En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;
- IV. En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho privado;
- V. En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar, en la obligación del Derecho privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer;
- VI. La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

-
-
- VII. La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho privado no;
- VIII. La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima;
- IX. La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.¹⁶

Con la clasificación citada quedan asentadas las diferencias que existen entre la obligación civil y la obligación tributaria, por lo que no abundaremos más en la explicación de este tema.

Hemos de mencionar que la relación jurídico-tributaria, que establece el vínculo jurídico entre el sujeto activo entendido como el Estado y el sujeto pasivo, es el origen de las obligaciones fiscales y que de ellas se deriva la obligación de pago de la contribución. Por lo que esa obligación principal así como las obligaciones formales tienen su origen en la realización de la hipótesis legal establecida en la ley fiscal.

En efecto, la obligación tributaria es una obligación que nace de la voluntad de la ley o también conocidas como obligaciones legales o *ex lege*, porque ésta surge o tiene vida cuando se realiza una determinada hipótesis jurídica, o sea, son

¹⁶ Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, pp. 225-226.

aquellas que nacen de la ley cuando se produce el presupuesto jurídico que en ella se prevé. Diferente a las obligaciones que nacen de la voluntad de las partes como el caso de un contrato.

Es lógico pensar que la obligación tributaria al ser una obligación *ex lege*, nace al producirse la hipótesis jurídica prevista por la ley y parece justo que el sujeto pasivo-deudor de la obligación tributaria, sea la persona que realice el presupuesto jurídico.

Dentro de la obligación tributaria adoptamos la idea de que el sujeto activo (Estado) es el que tiene derecho a exigir el cumplimiento de la prestación económica y el sujeto pasivo será el obligado a dar la cantidad de dinero derivada de la contribución causada.

En consecuencia, podemos afirmar que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, que entraña una obligación de “dar”, una obligación de pagar la contribución que se ha causado, que es la prestación a cargo del deudor (*sujeto pasivo*) y a favor del acreedor (*sujeto activo*) y que de acuerdo con el artículo 2º del CFF, dicha prestación puede satisfacerse a través de dinero o especie.

La obligación principal consiste en pagar en tiempo y forma la contribución que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como una obligación de contribuir para solventar los gastos públicos.

1.3. HECHO IMPONIBLE

Las leyes fiscales al igual que cualquier ley sin importar la materia que regule, establecen en su cuerpo un conjunto de normas, estas normas señalan los supuestos jurídicos que dan por resultado una conducta regulada por el derecho.

El hecho imponible constituye para la ley fiscal, la norma jurídica que regula una conducta de la persona, cuya consecuencia es el origen de las obligaciones

fiscales a cargo del sujeto pasivo que se colocó en la hipótesis normativa prevista por la ley fiscal.

El Diccionario Jurídico Espasa, nos menciona que es hecho imponible: “Situación de hecho contemplada en una norma tributaria cuya realización por un sujeto atribuye a éste determinadas obligaciones tributarias”.¹⁷

Dice Dino Jarach que hecho imponible debe entenderse como “[el] presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídico-tributarias en forma abstracta e hipotética”.¹⁸

Un ejemplo del hecho imponible lo encontramos en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en donde se establece:

Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.-Enajenen bienes.

II.-Presten servicios independientes.

III.-Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.-Importen bienes o servicios.

Entonces, debemos entender por hecho imponible el supuesto jurídico establecido en la ley fiscal, como en el caso del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que prevé las hipótesis jurídicas las cuales originan que las personas que se coloquen en ellas sean sujetos de determinadas consecuencias jurídicas.

En conclusión, hecho imponible es: la hipótesis o situación de hecho prevista en ley, como generadora de una contribución.

¹⁷ *Diccionario Jurídico Espasa Calpe*, Disco Compacto, Lex. Espasa siglo XXI, 2002.

¹⁸ *Cfr. JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario*, S.N.E., Edit., Liceo Profesional “CIMA”, Buenos Aires, 1958, pp. 9-10.

1.4. HECHO GENERADOR

Como se ha indicado, el hecho imponible, es la hipótesis prevista por la ley fiscal como creadora de la contribución. Una vez que se ha establecido esa norma jurídica por el sujeto activo, nos encontramos en la posibilidad de que se realice el hecho generador de la contribución.

Humberto Delgadillo distingue e identifica los conceptos de hecho generador y hecho imponible al anotar lo siguiente:

[...] se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: *el hecho imponible* es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; el *hecho generador*, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.¹⁹

Entonces, el hecho generador, es la conducta material del sujeto que al ser realizada, actualiza la hipótesis jurídica o hecho imponible.

Volviendo al ejemplo del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nos encontramos en presencia de las diferentes hipótesis jurídicas o hechos imposables, donde se mencionan los obligados al pago de dicha contribución. Basta que una persona enajene un bien o preste un servicio independiente a un cliente para que esa conducta sea calificada como el hecho generador, es decir, que realice la situación hipotética prevista por la norma jurídica.

¹⁹ *Principios de Derecho Tributario*, México, Noriega Editores, 1998, p. 101.

Se concluye que el hecho generador, es la realización o materialización del hecho imponible, es decir, colocarnos en la situación prevista por la ley. Realizar la conducta prevista por la disposición jurídica.

1.5. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN

Raúl Rodríguez Lobato, nos dice que la determinación consiste en lo que a continuación se anota:

“La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”.²⁰

De las definiciones citadas, concluimos que la determinación de la obligación tributaria es el acto posterior al nacimiento de la obligación fiscal, consistente en constatar la realización del hecho imponible, cuya finalidad es la de calcular a través de operaciones aritméticas el pago de la contribución en cantidad líquida.

La determinación de la obligación fiscal puede clasificarse en autodeterminable, heterodeterminable o determinación mixta, eso dependerá de la persona que realice el conjunto de actos.

En principio y con fundamento en el artículo 6 del CFF, se establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, se refiere a lo que la doctrina califica como autodeterminación.

En este renglón el Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en materia Administrativa, ha señalado en tesis aislada lo siguiente:

²⁰ *Op. Cit.*, p. 112.

AUTODETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA CANTIDAD QUE EL CONTRIBUYENTE COMUNIQUE AL FISCO COMO MONTO DE SU ADEUDO CONSTITUYE UN CRÉDITO FISCAL, PREVIA RATIFICACIÓN O RECTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. De la relación concatenada de los artículos 4º y 6º del Código Tributario Federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, **las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones;** de lo que se sigue que por crédito fiscal se entiende, en general, el adeudo que el gobernado tiene con el Estado, sin la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria, de la actividad del Estado, o de la determinación de los propios contribuyentes (autoliquidación); de ahí que si el contribuyente en cumplimiento de su obligación establece y comunica al fisco el monto de su adeudo, es precisamente esa cantidad, previa ratificación o rectificación de la autoridad respectiva, lo que constituye el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria propiamente dicha, ya que es indudable que aquél existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación. **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.**

Amparo directo 51/2000. Plaza Mediterranea, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente Omar Losson Ovando. Secretaria: Elsa María López Luna.²¹

Entonces, autodeterminación, es el conjunto de actos realizados por el contribuyente con la finalidad de calcular en cantidad líquida las contribuciones a su cargo. Y como excepción, la obligación de las autoridades fiscales de hacer la determinación cuando así lo señale la ley, es lo que llamamos determinación hecha por la autoridad o heterodeterminación.

Sin embargo, existen personas que por ministerio de ley se encuentran obligadas a determinar las contribuciones a cargo de ciertos contribuyentes, tal es el caso de:

1. Los Patrones (retenedor). Él no lo genera, pero por disposición de ley debe calcular y enterar las contribuciones al Fisco; y
2. Los Notarios y Corredores Públicos (recaudador). Tampoco generan la contribución, sin embargo, a ellos se les paga aquélla y en un acto posterior el recaudador lo enterará al Fisco.

1.6. OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES

Las obligaciones formales se explican a partir de la obligación tributaria, pues el objetivo de las obligaciones accesorias es el facilitar y asegurar el cumplimiento de la obligación principal.

Son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento.

²¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: VI.2o.A.6 A, Página: 1089, Tesis Aislada, Materia: Administrativa.

La doctrina fiscal las ha clasificado a las obligaciones formales como obligaciones que pueden constituir en un hacer, un no hacer o bien un tolerar, de ahí que es importante señalar en que consiste cada una de las obligaciones antes referidas, lo cual se explicará en los siguientes apartados.

1.6.1. OBLIGACIÓN DE HACER

Este tipo de obligaciones consisten en una acción que tiene que realizar el sujeto pasivo respecto al sujeto activo, dichas obligaciones se refieren en forma general al acatamiento de las formalidades referentes al control y vigilancia para el cumplimiento de la obligación principal, dentro de este tipo de obligaciones podemos encontrar las siguientes:

- I. Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.** Esta obligación, se encuentra señalada en el primer párrafo del artículo 27 del CFF, que a la letra dice:

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, **deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria**, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio. No se considerará como domicilio fiscal el manifestado en el aviso a que se refiere este párrafo cuando

en el mismo no se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código.

Los sujetos obligados son:

- Las personas morales;
- Las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen.

Las personas que se inscriban deberán proporcionar la siguiente información:

- Datos personales;
- Domicilio; y
- En general todo lo relacionado con su situación fiscal.

Esto se realizará mediante el formato fiscal denominado R-1 ó “Formulario de Registro”, donde se tendrán que llenar todos los espacios señalados para el tipo de contribución de que se trate.

II. Presentar declaraciones. Se realiza a través de las formas autorizadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, con la finalidad de llevar un control respecto de los ingresos y actividades del sujeto pasivo.

III. Presentación de avisos. Dentro de los cuales se encuentran el aviso de cambio de domicilio; de suspensión de actividades; de cambio de denominación o razón social; de fusión o escisión; de aumento o disminución de obligaciones.

Los avisos, tienen la finalidad de dar a conocer alguna situación particular del contribuyente que pueda afectar el cumplimiento de su obligación principal.

IV. Llevar contabilidad y conservarla en el domicilio fiscal y el término que establece la ley. Se refiere a la obligación de conservar documentación que forma parte de la contabilidad, como los libros, documentos, facturas, información contenida en discos flexibles o almacenados en sistemas de cómputo, toda aquella que se considere parte de la contabilidad (*artículo 30 del CFF*).

V. Expedir comprobantes fiscales. Se refiere a la obligación de expedir facturas, comprobantes de pago y en general documentos relacionados con las operaciones de ingresos y egresos.

VI. Dictaminar estados financieros. Es la obligación a cargo de las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

1.6.2. OBLIGACIÓN DE NO HACER

Las obligaciones de no hacer fundamentalmente se encuentran encaminadas a las abstenciones impuestas por la ley fiscal a los contribuyentes y terceros. Algunas de éstas son las que a continuación se mencionan:

- I.** No llevar doble contabilidad, o bien no alterar registros contables u omitir documentación;
- II.** No cruzar líneas fronterizas sino por lugares autorizados como las aduanas;
- III.** No transportar productos gravados por una ley, sin la documentación que demuestre que se han pagado las contribuciones respectivas;
- IV.** No destruir sellos que aseguren la contabilidad.

1.6.3. OBLIGACIÓN DE TOLERAR

Residen principalmente en permitir que la autoridad fiscal lleve a cabo actividades de fiscalización, cuyo objeto es verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales y, así evitar por ejemplo: evasiones fiscales o delitos fiscales.

Dentro de las cuales podemos clasificar las siguientes:

- I. Respecto de las facultades de comprobación. Se encuentran las señaladas en el artículo 42 del CFF. Las más usuales son:
 - a) Visitas Domiciliarias
 - b) Revisión de Gabinete o Escritorio
 - c) Revisión de Dictamen Fiscal

- II. El procedimiento Administrativo de Ejecución:

En el momento en que se de una obligación de tolerar, el sujeto pasivo deberá mostrar una actitud tendiente a colaborar con la autoridad fiscal, con la finalidad de que se desarrollen correctamente dichas verificaciones en caso de que se ejerza una facultad de comprobación fiscal.²²

Las obligaciones accesorias no comprenden el pago de contribuciones, pero al no cumplirlas se incurrirá en violaciones o desobediencias a las disposiciones fiscales cuya consecuencia inmediata sería la imposición de una sanción de tipo económico.

²² Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.*, pp. 377-379.

1.7. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Hemos abordado el estudio de la relación jurídico-tributaria, señalamos que de ella se derivan una serie de obligaciones fiscales, por un lado la obligación tributaria sustantiva que consiste en el pago de la contribución causada por el sujeto pasivo.

El sujeto activo de la obligación con derecho a exigir el pago de las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos, así como el cumplimiento de las obligaciones formales, es el Estado, él a través de su poder legislativo, ha establecido disposiciones de carácter fiscal que otorgan facultades dirigidas a comprobar si los sujetos pasivos han cumplido con las normas fiscales a las que se encuentran obligados. Esas facultades se denominan facultades de comprobación fiscal, objeto de estudio del que se desarrollará a continuación.

1.7.1. CONCEPTO

El primer punto a desarrollar es el significado de lo que ha de comprenderse por facultad de comprobación fiscal. Partimos del análisis de la palabra en su conjunto para separarla en cada uno de sus elementos y estudiaremos en lo individual cada uno de estos, después integraremos los conceptos y concluiremos lo relativo a la unidad de la palabra compuesta.

La autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar que los contribuyentes han cumplido en tiempo y forma con la obligación impuesta por la norma tributaria, así como el verificar el debido cumplimiento de las obligaciones formales que la ley fiscal les impone.

Pero, qué debemos comprender por facultad de comprobación fiscal, la palabra presenta ciertas dificultades porque no encontramos una definición que precise el significado de ella.

Juan Palomar de Miguel, respecto del concepto de facultad tenemos que significa:

Facultad. (De *lat. Facultas*). *Der.* Derecho de libre apreciación que se otorga por ley a las autoridades administrativas, sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. [...] – **economicoactiva.** La que tiene una autoridad para exigir el pago o cumplimiento de obligaciones fiscales.²³

La facultad es una forma de investir a una persona o conjunto de ellas con un derecho o poder para realizar algo, ese derecho deriva de manera directa de una ley o norma jurídica. Por medio de éste la autoridad puede realizar una conducta y a su vez obligar a otras personas a que dirijan su conducta a dar, hacer, o no hacer o tolerar una situación. De tal forma que la facultad al ser ejercida dentro de los límites permitidos por la ley constituye un acto jurídico válido.

La persona sea un contribuyente o tercero, debe ser cuidadosa cuando se encuentre ante un acto derivado de una facultad de la autoridad y en principio verificar si ésta en realidad tiene ese derecho para realizar esa conducta, de lo contrario todo acto ejecutado por ella constituirá una violación a la ley y en consecuencia el acto jurídico emanado de la autoridad se encontraría viciado, siendo nulo y no produciendo efecto alguno.

La facultad de la autoridad no constituye un derecho optativo, es decir, que la autoridad no puede argumentar que no realiza una conducta porque ésta es un derecho que puede o no ejercer, consideramos que esto es incorrecto, no obstante de que se le atribuya al vocablo “facultad” la característica de optativo, pues todos los actos de la autoridad deben estar debidamente fundados y motivados, en caso de no ejercer un acto deben expresar los hechos que motivaron dicha conducta y señalar el fundamento legal en que se apoya.

²³ *Op. Cit.*, p. 671.

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española señala el concepto de la palabra comprobación y comprobar:

Comprobación. (Del *Lat. comprobatio*). f. acción y efecto de comprobar –
comprobar. (Del *Lat. comprobare*). *Tr.* Verificar, confirmar la veracidad o exactitud de algo.²⁴

La palabra comprobación no representa un término con un significado complejo, sino que por el contrario, su definición es bastante clara y precisa por lo que no merece mayor abundamiento en su definición, estando de acuerdo en que comprobación significa verificar o confirmar algo.

Entonces, facultad de comprobación es el derecho para verificar la veracidad o exactitud de algo, ese derecho se deriva directamente de la ley fiscal a través de un conjunto de normas jurídicas que regulan esa situación.

Ha quedado comprendido que a las autoridades fiscales se les otorga o da ese derecho de verificar, pero nos queda una interrogante ¿Qué es lo que va a verificar? Para dar respuesta a esta pregunta debemos de recordar lo asentado en este primer capítulo referente a la relación jurídico-tributaria.

Recordemos que la relación jurídico-tributaria, es el vínculo que une al Estado en su carácter de soberano con el sujeto pasivo, estableciendo un cúmulo de derechos y obligaciones recíprocas y la cual se extingue con el cumplimiento de este último a sus obligaciones fiscales.

La consecuencia del establecimiento de la relación jurídico-tributaria entre el Estado y el sujeto pasivo es el surgimiento del cúmulo de obligaciones a cargo de éste último, ese cúmulo de obligaciones se le denomina “obligaciones fiscales” en donde queda comprendida la obligación tributaria y las obligaciones formales. Al nacer las obligaciones fiscales, la autoridad debe de cerciorarse que el sujeto

²⁴ *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., España, 2001, tomo I, p. 411

obligado a ellas está cumpliendo en forma cabal, ¿Y cuál es el medio para verificar ese cumplimiento?, pues las facultades de comprobación fiscal.

Las obligaciones fiscales son el objeto de verificación de las facultades de comprobación, es su razón de existir, en consecuencia concluimos lo siguiente:

Facultad de comprobación fiscal, es el derecho de las autoridades fiscales para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos, deriva de forma directa de la ley fiscal a través de un conjunto de normas jurídicas que las regulan.

Alejandro Boeta Vega, ratifica lo expresado por nosotros al decir que facultad de comprobación se entiende como:

[...] la facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y verificar la documentación que lleven, expiden y obtienen los contribuyentes con motivo de sus actividades, a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones fiscales, establecidas tanto en leyes como en reglamentos impositivos, así como para comprobar si han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en caso de ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.²⁵

²⁵ *Derecho Fiscal Primer Curso. Preguntas y Respuestas, Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal*, primera reimpression, Edit. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1991, p. 88.

José Luis Martínez Bahena, opina que esas facultades se derivan tanto de la Constitución como de la ley fiscal argumentando lo siguiente:

El Derecho Constitucional y Fiscal contemplan la necesidad de que la autoridad, como representante del Estado, pueda comprobar el cumplimiento de las obligaciones de destinatario de la norma tributaria. En este sentido he de apuntar que el fisco dispone de diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación.²⁶

La aseveración del doctrinario citado es correcta, al mencionar que la autoridad fiscal cuenta con diversos medios para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, es de mencionarse que el fundamento en que se encuentran plasmadas las facultades a favor de la autoridad es el artículo 42 del CFF.

Ahora bien, la ley fiscal y en forma específica el artículo 42 del CFF, nos señala en su primer párrafo lo que se busca con las facultades de comprobación fiscal, así tenemos que:

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 para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

El artículo mencionado dice que las facultades de comprobación fiscal, son aquellas que se les otorgan a las autoridades fiscales para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos.

Tal afirmación la confirma una tesis del Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito, que a continuación se cita:

²⁶ “Análisis de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal, Comentarios y Jurisprudencia”, SISTA, México, 1994, p. 19.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS NO SE ENCUENTRAN LIMITADAS PARA REVISAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES EN NÚMERO DE VECES O PERÍODOS DETERMINADOS. Del análisis sistemático y teleológico de los artículos 42 y 46 del CFF, se llega a la conclusión de que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para revisar el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, sin que se les limite en el número de veces que puedan ejercerlas sobre un contribuyente o respecto de un período específico, toda vez que ni en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni en las leyes secundarias en materia fiscal, se observa alguna prohibición, ya que las únicas limitantes que conforman la regla son las formalidades propias del acto administrativo de autoridad, así como la caducidad de ejercicio de sus facultades, caso que se encuentra oportunamente señalado en el artículo 67 del Código Tributario Federal. **SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.**

Amparo directo 309/2001. Productos agropecuarios Beristáin, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Amanda R. García González. Secretario: Carlos Márquez Muñoz.²⁷

Entonces, las facultades de comprobación de acuerdo a lo señalado las pueden ejercer las autoridades fiscales para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos, pero no sólo con ese fin las pueden utilizar sino que con base en el artículo 42 en su párrafo primero, también pueden ejercer sus facultades para comprobar la comisión de delitos fiscales cometidos

²⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XV, Mayo de 2002, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: VI.2o.A.33 A, Página: 1219, Tesis Aislada, Materia: Administrativa.

por el sujeto pasivo, o bien para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

1.7.2. ARTÍCULO 42 DEL CFF

Expuesto el concepto de facultades de comprobación, identificamos que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, se encuentra facultado para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos obligados por la norma jurídico-tributaria.

El artículo 42 del CFF faculta a la autoridad fiscal de acuerdo a lo siguiente:

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 o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, 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.

Del artículo en cita identificamos la siguiente estructura:

Artículo 42 del CFF.	
I.	Rectificar errores en declaraciones
II.	Practicar Revisiones de Gabinete
III.	Practicar Visitas Domiciliarias
IV.	Revisar Dictámenes de Contadores Públicos
V.	Verificar comprobantes, RFC, marbetes o precintos Inscripción al RFC
VI.	Practica de avalúo o verificación física
VII.	Recabar datos de empleados públicos y fedatarios
VIII.	Allegar pruebas para formular denuncia querrela o declaratoria

Al respecto de las facultades de comprobación y en relación con la presente tesis, resulta de particular interés la fracción IV, del artículo 42 del CFF atendiendo a la revisión por parte de la autoridad de dictámenes formulados por contadores públicos respecto de: a) estados financieros de los contribuyentes; b) operaciones de enajenación de acciones; c) declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado; y d) cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, temas y conceptos que desarrollaremos en los siguientes capítulos.



CAPÍTULO 2.

EL DICTAMEN FISCAL

INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de este segundo capítulo titulado “El Dictamen Fiscal” incluimos una serie de aspectos relacionados con el dictamen fiscal que permitirán al lector identificar los sujetos y el objeto como elementos integrantes de la relación jurídica tributaria.

En un primer acercamiento, anotamos el concepto de dictamen fiscal, antecedentes y generalidades así como los diferentes tipos opinión que un profesional de la técnica contable plasma como resultado del análisis de estados financieros.

Identificamos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria como obligados, así como aquellos exceptuados a dictaminarse, además, nos referimos a los contribuyentes que voluntariamente optan por dictaminar sus estados financieros, cabe mencionar que haremos especial énfasis en las consecuencias jurídicas de la presentación extemporánea del dictamen.

1.1. CONCEPTO

En un primer acercamiento podemos decir que la palabra dictamen se refiere a la opinión que emite un perito sobre alguna cosa, si bien es cierto que dentro de nuestra profesión, el dictamen, constituye un medio de prueba por demás importante, la materia fiscal no es la excepción, porque el dictamen fiscal se considera como un medio de prueba idóneo a efecto de acreditar a la autoridad el cumplimiento de las obligaciones a cargo del sujeto pasivo.

Rafael de Pina, define al dictamen como:

“Opinión o consejo que el perito en cualquier ciencia o arte, formula verbalmente o por escrito, acerca de una cuestión sobre 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”.¹

El dictamen es el resultado del trabajo del perito, donde se debe dar una explicación clara y exacta respecto del campo sujeto a su examen, o sea, que se satisfaga el fin para el cual fue solicitado. Por lo tanto, de acuerdo con la finalidad del dictamen se deben de observar contenidos diferentes, así por ejemplo, en el caso del dictamen de estados financieros para fines fiscales, la información que este debe contener es la relativa al análisis de las cuentas y operaciones de los estados financieros y, en general la opinión sobre la situación fiscal de la persona dictaminada.

El dictamen fiscal es un elemento, en el que se expresa la opinión profesional emitida por contador público registrado como resultado de haber examinado los estados financieros de una empresa, conforme a las normas fiscales y lineamientos exigidos por la contabilidad; por medio del cual el Estado verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes conforme a las leyes fiscales aplicables.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en determinar la naturaleza jurídica del dictamen emitido por un contador público registrado. Sin embargo, cabe aclarar que la base que toma este Tribunal máximo para emitir su opinión es el artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal.

DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. SU NATURALEZA JURIDICA. El artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que **el dictamen** indicado **debe contener la opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales** y el diverso numeral 86 del propio código, establece que los dictámenes efectuados por el contador público autorizado son interpretaciones u opiniones que no obligan a las autoridades fiscales. En tal virtud, de la interpretación armónica de dichos preceptos se colige que el dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene su naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación se supra a subordinación.

No es óbice a lo anterior, que al tenor del artículo 83-A del citado código tributario, vigente en mil novecientos noventa y ocho, el aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dado en los términos de ley y en el momento oportuno, produzca el efecto de dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, en virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 87 del ordenamiento invocado, el dictamen de mérito está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, actividad que si constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del código referido,

¹ *Diccionario de Derecho*, 17ª ed., Porrúa, México, 1999. p. 248.

vigente en mil novecientos noventa y ocho, tiene como elemento total que el órgano del Estado en ejercicio de su imperio, *motu proprio*, somete unilateralmente al gobernado, obligándolo a permitir el ejercicio de su función de inspección, verificación o comprobación de las obligaciones fiscales, cualidad que de ninguna manera tiene el dictamen de estados financieros del contribuyente, dada su naturaleza de un diagnóstico u opinión de tales estados, carente de fuerza obligatoria.

Amparo en revisión 3333/98. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otras. 23 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matias.²

De lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se concluye que el dictamen emitido por un contador público registrado, es un diagnóstico u opinión profesional que emite respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la persona dictaminada. En consecuencia, esta opinión es el resultado de un examen o análisis que se practica respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la persona dictaminada. En consecuencia, esta opinión es el resultado de un examen o análisis que se practica respecto de los estados financieros.

Para la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, dictamen es:

[...] la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional de un contador público respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases y, en su caso, los efectos de cambio.

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

La definición de la Comisión es parcial, debido a que el dictamen de los estados financieros comprende todos los estados financieros de una entidad o empresa y no sólo abarca una parte de ellos como es el balance general.

Benjamín Téllez Trejo, opina respecto del tema lo siguiente:

El examen de los estados financieros es la actividad privativa del contador público; su producto terminado es el *dictamen*, el cual constituye una opinión profesional e independiente sobre si dichos estados fueron o no preparados conforme a los principios de contabilidad. Por su naturaleza e importancia [...] el dictamen siempre ha estado regulado por la profesión, por medio de preceptos normativos y obligatorios que establecen cuáles deben ser sus afirmaciones básicas, sus variantes y otros asuntos [...].³

El dictamen constituye un documento de gran relevancia para la auditoría, porque es el producto terminado de un contador público, lo cual significa que el contenido de los estados financieros ha sido revisado y verificado. Por tal motivo el contador público asume responsabilidades con sus clientes, con su profesión y con la ley.

El dictamen fiscal es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate,⁴ además de ser de gran utilidad para las autoridades fiscales en sus labores de fiscalización, siendo una forma de verificar que el contribuyente ha hecho el pago correcto y oportuno de las contribuciones a su cargo y cumplido con sus obligaciones fiscales.

Adicionalmente al dictamen de estados financieros para fines fiscales, el contador público está facultado para emitir otro tipo de informes que surten efectos fiscales,

³ *Op. Cit.*, p. 42.

⁴ *Cfr.* Boletín 4010.

los cuales de manera sucinta se refieren a: a) enajenación de acciones; b) declaratoria para fines de devolución de IVA; c) informe complementario al INFONAVIT, exigido por el artículo 29-VIII de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; d) optativo para el enterero de las aportaciones al INFONAVIT, artículo 29-VIII, segundo párrafo de esa misma ley.⁵

A efecto de delimitar nuestro objeto de estudio, desarrollaremos en la presente tesis el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, tema sobre el que versará el presente capítulo.

1.2. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES

José Luis Doñez Lucio, miembro de la Comisión de Auditoría Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México nos remite al 21 de abril de 1959, fecha en que surgió el dictamen de estados financieros para efectos fiscales al anotar que: “[...] mediante decreto del Diario Oficial de esa fecha, en el cual también se integró la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, se inicia el registro de contadores públicos dictaminadores y la posibilidad de que los contribuyentes utilicen los servicios profesionales de auditores externos, quienes después de haber realizado una auditoría de los estados financieros de la entidad, expresan en su informe, además de su opinión sobre los propios estados financieros, el resultado de la revisión sobre el cumplimiento de los estados financieros, y constituye una actividad importante, privativa y exclusiva de la contaduría pública, por ser la única profesión autorizada para ejercer la práctica profesional de dictaminador”.⁶

El dictaminador al firmar un dictamen fiscal, adquiere una enorme responsabilidad, no solo frente al SAT y el cliente que contrata la prestación de sus servicios profesionales como auditor externo, sino también frente a terceros interesados,

⁵ Cfr. LOPEZ CRUZ, Fernando, *Dictamen Fiscal 2003*, 13º ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2004, sección A-3.

⁶ COMISIÓN DE AUDITORÍA FISCAL, *Antecedentes, Normatividad y Estadísticas de Evaluación Profesional del Contador Público Registrado al Emitir un Dictamen Fiscal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2004, p. 4.

tales como: accionistas, inversionistas potenciales, acreedores diversos, instituciones financieras, etc. Estar consiente de esta responsabilidad frente a la sociedad ha originado que los cuerpos colegiados que agrupan a la profesión, se preocupen por establecer reglas de actuación profesional de los contadores públicos, que actúan como auditores externos para que garanticen un alto nivel de calidad en sus servicios, el 31 de marzo de 1992 se estableció la obligatoriedad de que el contador público dictaminador cumpla con la educación profesional continua.

Para cumplir con lo antes señalado, los dictaminadores deberán acatar además de las disposiciones legales aplicables, con las siguientes consideraciones normativas:⁷

a) Normas y procedimientos de auditoría

Con apego total a la aplicación práctica de los Boletines y Normas y Procedimientos de Auditoría, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es responsable de emitir las reglas que rigen la actuación profesional de los auditores externos dictaminadores, con esta finalidad se integró la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) en 1995, cuatro años antes de la integración de la llamada Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la AGAFF.⁸

⁷ *Idem.*

⁸ En el año 2005, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría cumplió 50 años de su formación.

b) Normas de Información Financiera (NIF)

El antecedente de las Normas de Información Financiera (NIF) vigentes a partir del 1º de enero de 2006, lo tenemos con los “Principios contables básicos”, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El término de “Normas de Información Financiera” se utiliza en sustitución del de “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” dado que esta nueva denominación expresa con mayor claridad el carácter normativo y por ende obligatorio de una norma aplicable a la elaboración de información financiera, cabe mencionar que las NIF, han sido aceptadas en forma generalizada mediante procesos de auscultación abiertos a la participación de todos los involucrados en la información financiera.⁹

Desde sus inicios, la normatividad contable ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para sustentar la práctica contable y para guiar conceptualmente la emisión de normas particulares, desechando con ello planteamientos apoyados meramente en la experiencia, usos o costumbres. El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CNIF) ha establecido como prioridad alcanzar el objetivo antes comentado, revisando los conceptos teóricos contenidos en el marco conceptual mexicano, para adecuarlo al entorno actual en que se rige la normatividad a nivel internacional.¹⁰

c) Código de ética profesional

Constituye el reglamento de mayor jerarquía y de carácter general para los contadores públicos. El primer código de ética profesional aceptado por la asociación de contadores públicos¹¹ en 1923 y modificado en 1955, 1968 y 1999,

⁹ *Normas de Información Financiera*, Edit. IMCP, México, 2006, sección CNIF-6.

¹⁰ *Idem.*, sección CNIF-4.

¹¹ Al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, anteriormente se le denominaba Asociación de Contadores Públicos.

así como cambios recientes que ha estado haciendo la comisión de ética profesional, con el fin de normar que toda la profesión de dictaminadores para efectos fiscales lo aplique, ya que es base fundamental para lograr mantener la imagen ante la sociedad, las autoridades hacendarias, y los usuarios en general para que sigan manteniendo la confianza y credibilidad que siempre deberá tener el dictamen fiscal emitido.

d) Educación profesional continua

Como se indica en los párrafos anteriores relativos a la reglamentación, a partir del 31 de marzo de 1992, se estableció la obligatoriedad de cumplir con la Educación Profesional Continua, dados los importantes cambios que ocurrían en el entorno económico en que se desenvolvía la profesión no era suficiente con un título profesional, sino que requiere un proceso de actualización de los conocimientos tendientes a asegurar la calidad del servicio profesional.

e) Obligatoriedad de la certificación para dictaminadores

En este sentido en enero de 2004 se aprobó el CFF y es indispensable que todo contador público registrado sea certificado, el cual establece lo siguiente:

Artículo 52

[...]

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este código. Este lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma secretaria, cuando menos en tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente

Las personas a que se refiere el párrafo anterior **adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública** y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

1.3. TIPOS DE DICTÁMENES

La finalidad de contratar a un contador público registrado es que emita su opinión respecto de los estados financieros. El trabajo desarrollado por éste debe ser hecho bajo una cuidadosa planeación, realización y evaluación de procedimientos y técnicas de auditoría aplicadas con la finalidad de obtener certeza en que los errores e irregularidades de la empresa serán detectados y así tener a la mano información suficiente que fundamente sus afirmaciones u opinión profesional llamada dictamen fiscal.

El contador que haya practicado una auditoría tiene la obligación de expresar una opinión en términos del examen practicado. Está obligado a emitir su dictamen con base en las circunstancias y problemas que existieron, así como, si fueron o no solucionados, indicándolos y mencionando el efecto que tuvieron sobre su opinión.

De acuerdo al resultado obtenido del examen realizado, los tipos de dictámenes que puede emitir el contador público registrado, son los siguientes:

- a) Dictamen sin salvedades
- b) Dictamen con salvedades
- c) Dictamen con opinión negativa
- d) Dictamen con abstención de opinión

1.3.1. DICTAMEN SIN SALVEDADES

El dictamen sin salvedades es el documento que expide el contador público sobre el examen realizado a los estados financieros, en el cual se indica que todo lo presentado por la persona es correcto. A este tipo de dictamen también se le conoce con el nombre de dictamen limpio, en razón de que no se encontró ninguna excepción, salvedad o limitación que interrumpieran los procedimientos de auditoría aplicables.¹²

Cuando como resultado del examen practicado, el auditor exprese su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200__ y 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 estas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la

¹² TELLEZ TREJO, Benjamín Rolando, *El Dictamen en la Contaduría Pública*, 7ª ed., Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1998, pp. 193-194.

auditoría sea planeada 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 con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en 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 en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 200_ y 200_ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.¹³

1.3.2. DICTAMEN CON SALVEDADES

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en las aplicaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados¹⁴ o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa.

¹³ *Modelos de Dictámenes y Otras Opiniones e Informes del Auditor*, 5ª ed., México, IMCP, 2004, p. 16.

¹⁴ Actualmente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), se incluyen en el desarrollo de las Normas de Información Financiera (NIF), sin embargo para efectos prácticos, en adelante nos referiremos a estos como "*principios de contabilidad*".

Identificamos que existen dos tipos de salvedades en los dictámenes, siendo estas:

- **Salvedades por desviación de los principios de contabilidad.** Cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, así como cuantificar su efecto en los estados financieros. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.¹⁵

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., al 31 de diciembre de 200__ y 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 estas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada 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 con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en 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 en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la Nota ___ a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 20__ y 20__ no incluye saldos de dudosa recuperación por \$ XXX y \$ XXX, respectivamente.

En mi opinión, excepto por la insuficiencia en la estimación para 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 la Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 200__ y 200__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.¹⁶

- **Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.** Por diversas circunstancias, el auditor en determinadas situaciones no le es posible aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios, esto es, existen limitaciones en el alcance del examen practicado.¹⁷

¹⁵ Al respecto de la opinión del dictaminador, es necesario considerar la importancia que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad y deberá *emitir según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo*.

¹⁶ *Modelos de Dictámenes y Otras Opiniones e Informes del Auditor, Op. Cit.*, pp. 34-35.

¹⁷ De la misma forma que en el caso de desviación de los principios de contabilidad, el dictaminador deberá utilizar su criterio profesional y evaluar si las limitaciones en el alcance del examen practicado son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según sea el caso.

Un ejemplo de dictamen con salvedad cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen y es el primer año que se audita, es el siguiente:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200__ y 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 estas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada 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 con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en 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 en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio de 20__ (último año), no observé los inventarios físicos y debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiese haber determinado, si hubiese presenciado los inventarios físicos finales según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 200__ y 200__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.¹⁸

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, proporciona la definición de dictamen con salvedades, de la siguiente manera:

[...] cuando existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones al auditor en el alcance de su examen, el contador público, atendiendo a la importancia relativa, deberá emitir una opinión con salvedades indicando todas las razones de importancia que las originaron.¹⁹

En conclusión podemos decir que el dictamen con salvedades es el documento donde el auditor expresa una opinión sobre la situación financiera de una entidad económica y en la cual manifiesta excepciones a dicha situación financiera, por desviaciones o por la no aplicación de los “*principios de contabilidad*” (deficiencias en los procedimientos de contabilización de operaciones efectuadas por la entidad examinada), por limitaciones en el alcance de la auditoría (procedimientos de auditoría), por contingencias (circunstancias fuera del control del auditor y de la entidad, las cuales pueden ser o no cuantificables), o por la combinación de los motivos anteriores.

¹⁸ *Modelos de Dictámenes y Otras Opiniones e Informes del Auditor, Op. Cit.*, pp. 35-36.

¹⁹ *Normas y Procedimientos de Auditoría, Op. Cit.*, glosario, p. [s.n.].

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar 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 los párrafos que indican los razonamientos.²⁰

1.3.3. DICTAMEN NEGATIVO

Este dictamen parte de la misma base del dictamen con salvedades, pues del examen practicado por el contador se desprenden un conjunto de irregularidades y omisiones respecto de la aplicación de los Principios Generalmente Aceptados, pero es tal la gravedad de estos errores que no se puede emitir un dictamen con salvedades.

Así lo expresa el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que el contador debe expresar una opinión negativa cuando, como consecuencia de su examen, encuentre que los estados financieros no están de acuerdo con los principios contables, y las desviaciones o no aplicación de los mismos, es a tal grado importante, que expresar una opinión con salvedades no sería adecuado.

El hecho de expresar una opinión adversa o negativa, no exime al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones en el alcance de su trabajo. A continuación se presenta un ejemplo de opinión negativa:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200__ y 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 estas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

²⁰ Modelos de Dictámenes y Otras Opiniones e Informes del Auditor, Op. Cit., p. 34.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada 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 con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en 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 en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X, los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera, según lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales, aunque no fueron cuantificados, se consideran importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la falta del reconocimiento 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 información financiera de Compañía X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.²¹

²¹ *Idem.*, pp. 40-41.

1.3.4. DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

Una abstención de opinión, es la declaración que hace el auditor de no expresar opinión sobre los estados financieros, fundado en el hecho de no poder desarrollar la auditoría.

Abstención de opinión. El auditor debe abstenerse de expresar una opinión, cuando el alcance de su examen haya sido limitado por una imposibilidad práctica o por limitaciones impuestas por la administración, en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades, indicando todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.²²

Lo mencionado en el párrafo anterior, indica que el dictamen con abstención de opinión, es el documento que expide el auditor, donde menciona que no expresará su opinión sobre los estados financieros por no poder desarrollar su trabajo, indicando las razones por las cuales se exime de opinar.

Cuando el auditor no ha tenido la evidencia suficiente para formarse una opinión sobre la situación financiera de la entidad, dará una abstención de opinión, pero por ningún motivo, este hecho lo exime de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en aplicación de los principios de contabilidad detectados en su revisión.

En caso de que el auditor se abstenga de emitir su opinión, debe indicar en un párrafo de énfasis todas las razones que dieron lugar a ésta decisión. Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, en el párrafo de opinión o énfasis debe indicarse “debido a la limitación en el alcance de mi trabajo” o un equivalente, un ejemplo de dictamen con abstención de opinión cuando es el primer año que audita, es el siguiente:

²² Normas y Procedimientos de Auditoría, Op. Cit., glosario, p. [s.n.].

Fui contratado para examinar el estado de la situación financiera de la Compañía X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 200_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada 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 con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en 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.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 200_, que ascienden a \$999,999 y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo que se menciona en el párrafo anterior y, en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de la Compañía X, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 200___, considerados en su conjunto.

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 el resultado de las operaciones, conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarlo.²³

1.4. SUJETOS OBLIGADOS

El artículo 32-A del CFF, enuncia que: “las personas físicas o morales obligadas a dictaminarse, así como aquellas que opten por hacerlo” es decir, existen dos clases de sujetos a dictaminarse, los obligados y los que optan por dictaminar sus estados financieros.

La obligación de dictaminar los estados financieros, emana de la norma jurídica, los sujetos obligados, serán aquellos que encuadren en la hipótesis jurídica señalada en el numeral 32-A, pues de lo contrario se hacen acreedores a una sanción.

En este apartado, explicaremos quiénes son los sujetos obligados a dictaminarse por contador público registrado, con base a lo señalado por el CFF en su artículo 32-A.

A partir del 31 de diciembre de 1990, se establece en el Código Fiscal de la Federación la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros para fines fiscales. Las personas obligadas, físicas o morales, a dictaminar sus estados financieros se mencionan en el artículo 32-A del CFF, a saber:

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos

²³ Cfr., *Modelos de Dictámenes y Otras Opiniones e Informes del Auditor*, Op. Cit., pp. 36-38.

del artículo 52 del CFF, sus estados financieros por contador público autorizado.

El artículo en cita, en su párrafo primero menciona dos tipos de personas que se encuentran obligadas a dictaminarse. Son las siguientes:

- a) Las personas físicas con actividades empresariales; y
- b) Las personas morales que se encuentren en alguna de sus fracciones.

1.4.1. PERSONAS FÍSICAS

En relación con la obligación de dictaminarse fiscalmente a cargo de las personas físicas, existe la obligación, pero sólo por los ingresos derivados de sus actividades empresariales.²⁴

Revisando cada una de las hipótesis normativas contenidas en el artículo 32-A del Código, podemos advertir que las personas físicas con actividades empresariales se verán obligadas a dictaminarse cuando:

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**²⁵ o que por lo menos 300 de sus

²⁴ **Actividades Empresariales.** El CFF en su artículo 16, nos indica cuales son las actividades que considera empresariales, siendo estas:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

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

²⁵ Cantidades vigentes a partir del 1-I-2004. DT 2004-2-I y III.

El penúltimo párrafo del artículo 17 del CFF señala que las cantidades en moneda nacional establecidas en el mismo, se actualizarán cuando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará a cabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio a aquél en que se haya dado dicho incremento.

Por otra parte, el mencionado penúltimo párrafo del artículo 17-A del CFF también establece que el SAT publicará las cantidades actualizadas en el DOF.

trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Por lo tanto, cuando la persona:

- Obtenga 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; ó
- Que mínimo 300 de sus trabajadores le hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Respecto al contenido del dictamen fiscal, el informe sobre la revisión de la situación fiscal de la persona física, se debe mencionar de manera muy clara, que la verificación fiscal únicamente se refirió al negocio de tipo empresarial, por el que específicamente la auditoría y, consecuentemente, la revisión no comprendió los demás ingresos manifestados por la persona en su declaración anual de impuestos.²⁶

En su fracción IV párrafo segundo menciona las personas extranjeras a obligadas a dictaminarse, o sea, a los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país.

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

El incremento porcentual dado ha sido de 8.368%, considerando la diferencia del INPC de enero de 2004 de 107.320 y de diciembre de 2005 de 116.301, cabe mencionar que de exceder durante el año 2006, el 10%, las cantidades publicadas deberán actualizarse a partir del mes de enero del ejercicio 2007.

²⁶ Cfr. LOPEZ CRUZ, Fernando. *Op. Cit.*, sección A-71.

ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las personas extranjeras tendrán a su cargo la obligación de dictaminarse cuando se ubiquen dentro de alguna de las hipótesis contenidas en la fracción I del artículo en comento, o sea, que obtengan 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; contar como mínimo con 300 trabajadores.

1.4.2. PERSONAS MORALES O JURÍDICO COLECTIVAS

El párrafo segundo de la fracción I del artículo 32-A, señala lo que se entenderá como persona moral para efectos de la dictaminación de los estados financieros. A continuación se transcribe el párrafo mencionado:

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción 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 estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

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

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

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

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

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

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la LISR²⁷ se consideren como tales.

De lo señalado se concluye que para efectos del artículo 32-A del Código, existen dos presupuestos para no ser considerado persona moral y son:

²⁷ El artículo 64 LISR, señala que se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

I. Que se trate de una **sociedad residente en México**.

II. **Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto** de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

III. **Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.** Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 66. Para los efectos de esta Ley **se consideran sociedades controladas** aquéllas en **las cuales más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad controladora.** Para estos efectos, la tenencia indirecta a que se refiere este artículo será aquella que tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora.

-
-
1. Aquellas que no sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto; y
 2. Que por virtud del concepto de control efectivo aportado por el mismo artículo en comento, cuando no se reúnan las calidades de controladora y controlada.

Por tanto, de no configurarse la hipótesis jurídica en la que se describen las características necesarias de una persona moral, no se estará obligado al dictamen fiscal.

SUPUESTOS

- a) Por ingresos, activo o trabajadores.

Las personas morales que sean consideradas así por el artículo 32-A del CFF y se ubiquen dentro del alguno de los supuestos señalados dentro de la fracción I, serán sujetos a dictaminarse fiscalmente.

- b) Personas que reciben donativos.

Las personas que se ubiquen dentro del supuesto de la fracción II, están obligadas a dictaminarse bajo el sistema de Dictamen Fiscal Simplificado. Nos encontramos en presencia de personas morales, que generalmente se constituyen como asociaciones civiles o instituciones de asistencia privada. Dentro de los cuales encuadran las fundaciones, asilos o escuelas autorizadas para recibir donativos que deben destinar para los fines que se constituyeron.

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

- c) Sociedades en fusión o escisión.

De acuerdo a la fracción III del artículo 32-A del CFF, será obligatorio el dictamen fiscal cuando sea:

- o **Fusión.** Las empresas que se fusionen, el dictamen será obligatorio por el ejercicio en que ocurra ese acto. Para la empresa que subsista (fusión por absorción o incorporación) o la que surja (fusión pura) por motivo de la fusión deberán dictaminarse por el ejercicio siguiente a aquél en que se dio la fusión.

- o **Escisión.** Para la sociedad escidente y escindida es obligatorio el dictamen fiscal por el ejercicio en que ocurra la escisión y por el ejercicio siguiente, salvo en el caso que desaparezca la sociedad escidente, entonces la obligación sólo será por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En relación a este tema debemos atender al artículo 14-A del CFF, donde encontramos los requisitos que se deben cumplir para que fiscalmente exista fusión o escisión.

d) Sociedades en Liquidación.

La fracción III, segundo párrafo del artículo 32-A del CFF, anota la hipótesis para aquellas sociedades que se encuentran en período de liquidación.

III. [...]

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

Para que esas sociedades se encuentren obligadas a dictaminarse, es necesario reúnan los siguientes requisitos:

-
-
- Que se inicie el ejercicio de liquidación;
 - Que el ejercicio inmediato anterior haya sido regular, o sea, que haya tenido doce meses;
 - Que haya tenido la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros en el ejercicio inmediato anterior.

Si la sociedad en liquidación reunió los elementos señalados, tendrá la obligación de dictaminar el período que duró la liquidación, es decir, el lapso de tiempo que abarque la liquidación que puede ser más de doce meses.²⁸

e) Descentralizadas y paraestatales federales.

Con base a lo indicado en la fracción IV del artículo en comento, podemos decir que los organismos descentralizados, empresas paraestatales y fideicomisos públicos regulados por la Ley Federal de Entidades Paraestatales están obligados a dictaminarse fiscalmente, se comprende también a los organismos de la administración pública estatal o municipal, a los que hace extensiva esta obligación.

²⁸ Cfr. LOPEZ CRUZ, Fernando. *Op. Cit.*, sección A-67.

1.5. EXCEPTUADOS A DICTAMINARSE FISCALMENTE

Existen personas que a pesar de encontrarse dentro de los supuestos de los sujetos obligados a dictaminarse fiscalmente, no lo harán, ya sea por disposición expresa de la ley o bien por que reglas de carácter general dan la opción de no realizar dicha conducta, esto es, se exenta al sujeto pasivo del cumplimiento de su obligación por disposición de la norma, tal es el caso de:

- a) Personas en suspensión de actividades;
- b) Personas que reciben donativos;
- c) Organismos descentralizados y fideicomisos con fines no lucrativos.

1.5.1. PERSONAS EN SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES

El artículo 32-A del CFF en su fracción IV, párrafo tercero, nos dice las personas que se encuentran exceptuadas de dictaminar sus estados financieros.

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

Para estar exceptuados del cumplimiento obligatorio del dictamen fiscal debemos reunir los siguientes elementos:

- a) Presentar aviso de suspensión de actividades por las obligaciones que nos encontramos obligados a presentar declaraciones o pagos periódicos;
- b) Tener por lo menos dos ejercicios fiscales en suspensión de actividades;

-
-
- c) Encontrarse en alguno de los supuestos del artículo 32-A, fracción I del CFF.

Reunidos los requisitos anteriores, se estará en el supuesto normativo de no dictaminar los estados financieros por contador público registrado.

1.5.2. PERSONAS QUE RECIBEN DONATIVOS

Un caso más de excepción en el que se libera al contribuyente de la presentación del dictamen, es el de las personas que reciben donativos, para el ejercicio 2006 a través de la resolución miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación, dónde se mencionaba la excepción para las donatarias en cuanto a la no presentación del dictamen fiscal. Para hacer valer dicho derecho se debía presentar un aviso ante la autoridad, en la que se manifestará que en el ejercicio inmediato anterior no se había recibido donativo alguno, solamente dando a conocer lo anterior fue factible ejercer el derecho consignado en la resolución miscelánea.

2.10.8. Las personas morales con fines no lucrativos, autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, no estarán obligadas a presentar dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado, conforme a lo dispuesto por los artículos 32-A del Código, 51-A y 51-B de su reglamento, cuando durante el ejercicio fiscal de que se trate se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. No hubieren recibido donativo alguno.
- II. Únicamente hubieren percibido en el ejercicio de que se trate, ingresos por concepto de donativos deducibles en México, en cantidad igual o menor al equivalente a 30,000 unidades de inversión con valor referido al 31 de diciembre de 2005.

En este caso, el representante legal de la donataria deberá presentar, a más tardar el 15 del mes siguiente a aquél en el cual se debió haber presentado la declaración del ejercicio, aviso ante la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente a su domicilio fiscal, en el que manifieste, bajo protesta de decir verdad, que su representada no percibió ingresos por concepto de donativos deducibles en México, en los términos señalados en las fracciones anteriores, por lo que no dictaminará sus estados financieros.

Como podemos observar las reglas de carácter general expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueden constituir una fuente de derechos que pueden ejercer los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, que se encuentren en los supuestos jurídicos señalados por la misma, claro, cumpliendo con los requisitos exigidos.

Cabe mencionar que lo dispuesto la regla 2.10.8, no aplica a los fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.

1.5.3. ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS Y FIDEICOMISOS CON FINES NO LUCRATIVOS

En el caso de organismos descentralizados y los fideicomisos con fines no lucrativos que formen parte de la administración pública estatal y municipal, para efectos del artículo 32-A fracción IV del CFF, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado en los términos del artículo 52 del Código.

En estos casos y de acuerdo a la regla 2.10.5 de la resolución miscelánea identificamos que el representante legal del organismo descentralizado o del fideicomiso, en su caso, deberá presentar escrito a más tardar el 31 de mayo, ante la Administración Central de Recaudación o Regionales de Grandes Contribuyentes o en la Administración Local de Auditoría Fiscal, que sea competente respecto del contribuyente que lo presente, en el que manifieste, bajo

protesta de decir verdad, que sus representadas no tienen fines lucrativos y que, por ello, no dictaminarán sus estados financieros.

Cabe mencionar que lo dispuesto en esta regla no es aplicable a los organismos y fideicomisos que formen parte de la administración pública estatal o municipal que realicen actividades empresariales en términos del artículo 16 del CFF, cuyos ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio inmediato anterior hayan sido superiores a \$30'470,980.00.

1.6. CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Además de los supuestos jurídicos relacionados con la obligación de personas físicas y morales de dictaminar sus estados financieros, existe la alternativa que tienen las personas no obligadas a dictaminarse, para poder hacerlo se deben seguir los lineamientos plasmados en la norma.

El CFF, en el artículo 32-A, fracción IV, párrafo 4, señala la opción para aquellas personas que no se encuentran obligadas, de poder dictaminar sus estados financieros por dictaminador fiscal. Entonces se ubicarán en la modalidad de voluntarios. El párrafo dice:

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.

Clasifica a las personas que optan por dictaminar sus estados financieros en dos clases:

-
-
- a) Personas físicas con actividades empresariales y morales de nacionalidad mexicana; y
 - b) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

A los primeros, su dictamen fiscal se sujeta a lo que establece el artículo 52 del CFF. Mientras que los residentes en el extranjero deben observar la normatividad que se expida en la miscelánea fiscal o reglas de carácter general.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción.

Artículo 32-A [...] CFF.

IV. [...]

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. (Párrafo quinto).

Nótese en el precepto citado que no se dará efecto legal alguno si la opción se ejerce fuera de los plazos de presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta, según sea el caso de personas físicas o personas morales.

Para los efectos del quinto párrafo de la fracción IV, del artículo 32-A del Código y de acuerdo a la regla 2.10.22, los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, deberán presentar escrito libre señalando sus datos de

identificación de conformidad con el artículo 18 del Código, en el que manifiestan que optan por hacerlo, así como en ejercicio que se dictaminará.

El escrito de referencia, deberá ser presentado a más tardar el último día del mes de marzo del siguiente año al del ejercicio que se dictamine tratándose de personas morales o a más tardar el último día del mes de abril, en el caso de personas físicas, según corresponda.

1.7. PLAZOS DE PRESENTACIÓN

Para los efectos del artículo 32-A y 52 fracción IV del CFF, 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 RCFF, vía internet a través de las direcciones www.sat.gob.mx o www.shcp.gob.mx.

En relación con el envío del dictamen fiscal vía internet y de acuerdo a la regla 2.9.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2006, debió realizarse dentro de los siguientes períodos, o bien antes del período correspondiente:

Letras del RFC	Fecha de envío
De la A a la F	Del 19 al 23 de mayo de 2006
De la G a la O	Del 24 al 26 de mayo de 2006
De la P a la Z y &	Del 29 al 31 de mayo de 2006

Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar el dictamen fiscal y la demás información y documentación a más tardar el 12 de julio de 2006.

No obstante los contribuyentes personas morales con saldo a cargo en el ISR o IMPAC del ejercicio fiscal 2005, podrán enviar su dictamen fiscal vía internet, dentro del período que corresponda, según el calendario que se señala a continuación considerando el primer carácter alfabético del RFC; o bien la podrán

hacer antes del período que corresponda; siempre y cuando presenten para el ejercicio fiscal 2005, dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales, la declaración del ejercicio fiscal.

Letras del RFC	Fecha de envío
De la A a la F	Del 23 al 27 de junio de 2006
De la G a la O	Del 28 al 30 de junio de 2006
De la P a la Z y &	Del 3 al 5 de junio de 2006

Se tomará como fecha de presentación del dictamen, aquella en que el SAT reciba correctamente la información correspondiente. Dicho órgano acusará recibo utilizando el correo electrónico; asimismo, se podrá consultar en la propia página de internet la fecha de envío y recepción del dictamen.

En el caso de los contribuyentes que, no se encuentren obligados a la presentación del dictamen fiscal, que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, que renuncien a la presentación del dictamen, deberán presentar aviso en el que se expresen los motivos por los que tuvieron para ello, dicho escrito deberá presentarse en las oficinas de la autoridad competente respecto del contribuyente que lo presente, a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen fiscal.

1.7.1. PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA

Hemos identificado los supuestos normativos en que los contribuyentes se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado por el fisco federal, así como el procedimiento a seguir de aquellos contribuyentes que opcionalmente optan por dictaminarse, Así tenemos que la obligación del sujeto pasivo para cumplir oportunamente con el envío del dictamen se reglamenta de acuerdo a lo publicado en la regla miscelánea 2.9.15, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006; por lo tanto, cualquier dictamen presentado con posterioridad al plazo que indica en cada caso particular, debe considerarse como extemporáneo.

El artículo 49 del RCFF, señala que “la presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevé este reglamento no surtirán efecto legal alguno”.

Lo anterior es de particular relevancia, toda vez que debemos recordar que en 2004 se agregó el artículo 52-A del CFF, en donde se incluye el procedimiento denominado “*secuencial*” que consiste en que se debe primeramente requerir información al propio contador que haya formulado el dictamen antes que al contribuyente, salvo determinadas circunstancias.

Nos encontramos con el hecho de que una norma reglamentaria está señalando las consecuencias jurídicas del cumplimiento extemporáneo de una obligación legal, consecuencias que no están señaladas en el propio ordenamiento legal, que si tiene previstas consecuencias jurídicas para el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales, en específico para el cumplimiento extemporáneo de la presentación de dictámenes. Es decir, el reglamento va más allá del propio ordenamiento jurídico, al establecer circunstancias jurídicas no previstas en la propia ley. Apoyan este comentario las siguientes jurisprudencias:

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS.- SIN FUNCIÓN FRENTE A LA LEY.- Atendiendo al principio de división de poderes, como consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 49 respecto del Legislativo, del Ejecutivo y del Judicial no esta permitido que uno de ellos invada la esfera jurídica del otro; así pues, la facultad reglamentaria conferida al titular del Ejecutivo que dimana del artículo 89 de nuestra Carta Magna, para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, expidiendo disposiciones generales y abstractas, tiene como única función u objeto la ejecución de la Ley emanada del Congreso de la Unión, desarrollándola y complementándola en detalle, de donde resulta que es norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley, por lo que no puede modificar, restringir o ampliar las disposiciones

jurídicas expedidas por el Legislativo, pues de lo contrario evidentemente invadiría la esfera de atribuciones que para ese efecto en forma exclusiva le asigna nuestro máximo ordenamiento legal al mencionado congreso.²⁹

SUPREMACÍA DE LA LEY SOBRE LAS DISPOSICIONES DE UN REGLAMENTO.-

La validez de la disposición de un reglamento o acuerdo, para efectos de aplicación, o bien, para propósitos de interpretación o integración normativa, está supeditada a que tales disposiciones guarden congruencia con las normas expresas existentes sobre la materia específica de regulación de que se trate, a más de que se entienden sujetas, asimismo, a los principios jurídicos que emergen directamente de la propia ley; de manera que las disposiciones reglamentarias o administrativas, aun siendo expresas, no pueden validamente regir contra la voluntad manifiesta del texto de la ley, ni tampoco oponer los lineamientos contenidos en la misma, pues tales disposiciones deben interpretarse y aplicarse en forma armónica, sin contrariar los principios rectores que emergen de la propia ley atendiendo al principio fundante de la supremacía del sistema normativo que rige el orden legal; por consiguiente, debe estarse a aquella aplicación legal exegética, que de manera sistemática armonice los preceptos relativos, frente a una interpretación puramente literal que soslaya una adecuada integración jurídica y se desentienda de la supremacía de las normas, por lo que los acuerdos y disposiciones reglamentarios, antes que oponerse, deben tener fundamento en normas sustentadas en otras de nivel superior, como lo son las leyes, las cuales a su vez están supeditadas, en cuanto a su validez a otras normas de mayor jerarquía, que culminan en Ley Fundamental del país, la cual entraña la suprema razón de validez del orden jurídico. En tal virtud, la validez de la supletoreidad de una ley, lógica y

²⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercera Época, Año VIII, No. 93, Septiembre 1995, Instancia: Pleno, Tesis: III-PSS-487, Página 19, Materia: Administrativa, Constitucional.

jurídicamente, no puede supeditarse al contenido de un reglamento y menos aún a las disposiciones de un acuerdo general de orden administrativo, así como tampoco puede contrariar los principios generales que emergen de las normas legales, máxime cuando en relación con un punto o materia determinada, la propia Ley Suprema del país expresamente establezca que deba estarse a los términos de la ley, como acontece tratándose de la impugnación del no ejercicio de la acción penal a que hace referencia el párrafo cuarto del artículo 21 de la Carta Magna; y siendo así, las disposiciones de los numerales 21 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y 68 del Acuerdo A/003/99, emitido por el titular de esa institución, que establecen que el querellante u ofendido tiene derecho a inconformarse respecto de la determinación del no ejercicio de la acción penal en un término de diez días contados a partir de su notificación, no pueden prevalecer respecto del artículo 57 del código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, que previene que los términos empezarán a correr desde el día siguiente al de la notificación, por lo que en orden a su superior jerarquía, debe estarse a esta regla establecida en la invocada el procedimental.³⁰

³⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo: VI, Septiembre 2002, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: I.2º.P.61 P, Página 1453, Materia: Penal.

FACULTAD REGLAMENTARIA.- Los conceptos de violación que se refieren a su infracción deben establecer una contrariedad o exceso de los mandatos legales por la disposición reglamentaria, como condición para revelar una violación directa a la Constitución Federal.

Mientras que la inconstitucionalidad de una ley sólo puede derivar de su condición directa con los preceptos de la Constitución Federal, pero no con ordenamientos secundarios de igual o menor jerarquía normativa, por lo que la eficacia de los respectivos conceptos de violación está determinada por la circunstancia de que se encaminen a poner de manifiesto una contravención constitucional; tratándose de disposiciones del reglamento de una ley, la reclamación por violación al ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, entraña una infracción directa a ésta, al realizarse la exposición de razonamientos jurídicos concretos que determinen, ya sea un exceso de los mandatos legales por la disposición reglamentaria impugnada, o una contrariedad entre las disposiciones reglamentarias relativas y las contenidas en la ley reglamentada, puesto que la facultad reglamentaria consiste en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio pueda excederse al alcance de sus mandatos, contrariarse o alterarse sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación; luego, el examen de la alegación de tales excesos y contraposiciones en la materia del análisis en el juicio de amparo de una violación directa a la Constitución General de la República.³¹

Es claro que la disposición reglamentaria, excede lo dispuesto por la disposición que norma el Código Fiscal de la Federación, al respecto compartimos la opinión

³¹ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo: X, Septiembre 1999, Instancia: Segunda Sala, Tesis: 2ª. CXV/99, Página: 266, Materia: Constitucional.

de Alejandro Boeta Angeles, al mencionar que dejar sin efectos el cumplimiento de una obligación, por la simple razón de haber presentado extemporáneamente el dictamen, es una sanción inusitada en relación a las que establece el CFF. Además, de que dicha sanción trae como consecuencia que el contribuyente dictaminado incurra en otras infracciones más trascendentes que la simple extemporaneidad de la presentación del dictamen, dejándole incluso en la incertidumbre jurídica, pues aun cuando cumpla de *motu proprio*, no está claro si se tiene que volver a presentar el dictamen, si los dictámenes que emitió para efectos de la devolución de impuestos dejan de tener vigencia, además cabe mencionar que es un requisito exigido por algunas autoridades gubernamentales para efectos de concursar en contratos de los diferentes niveles de gobierno.

En relación con los artículos 73 del CFF y 49 del RCFF debieran de ser acordes, sin embargo la disposición reglamentaria, no solo va más allá, sino incluso la contradice debido a que la disposición del CFF implica que el cumplimiento extemporáneo no trae ninguna consecuencia jurídica.

El artículo 73 del CFF libera de toda consecuencia jurídica, en el momento de presentar espontáneamente el pago de contribuciones, así la pregunta obligada es ¿Cuál es el motivo por el cual la autoridad no interpreta por analogía dicha disposición?, Ya que en ambos supuestos nos encontramos frente al cumplimiento voluntario de una obligación tributaria como forma de extinción o cumplimiento de las obligaciones.

Además, es conveniente mencionar que dicha sanción derivada del cumplimiento extemporáneo del dictamen, no es clara ni señala correctamente su alcance, pues, ¿Qué se debe entender por “*no sufrir efecto legal alguno*”? Así tenemos que se considera que cumplir con la obligación extemporáneamente se le equipará al no cumplir, situación que contraviene nuestra lógica jurídica, ya que no es lo mismo una falta de cumplimiento que el cumplir extemporáneamente.

En conclusión, la revisión secuencial en relación con el cumplimiento extemporáneo de la presentación del dictamen requiere ser precisada por la

norma, toda vez que la actual sanción prevista por la norma reglamentaria contraviene el sentido del procedimiento de revisión secuencial del dictamen regulado por el artículo 52-A del CFF.

1.8. EL CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO

El concepto de contador público registrado, tiene especial relevancia, pues nos proporciona notas características que serán parte integrante de nuestra investigación.

Siendo necesario atender el concepto general de lo que es un contador público, en su acepción general, Víctor Manuel Mendevil, define al contador como:

[...] un profesionista y como tal, poseedor de un grado superior de habilidad en la técnica contable; habilidad desarrollada con el estudio, la práctica y las características personales. Como todos los profesionistas, el contador público debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de la profesión.³²

Para Eric L. Kholer, opina que contador público es:

[...] Contador que ofrece sus servicios profesionales al público, [...] El término puede aplicarse también a una firma (compañía o asociación) de contadores públicos [...] Esta denominación se ha convertido poco a poco en privativa del profesional que ejerce la contaduría pública y, es aplicada principalmente al contador con capacidad técnica y legal para dictaminar sobre los estados financieros de las empresas, que en la mayoría de los países latinos

³² *Elementos de Auditoría*, 4ª ed., México, Ediciones Contables y Administrativas, 1993, p. 19.

presupone hoy día la obtención de un título o grado a nivel universitario.³³

Por otra parte José Isaura López López, opina que el contador público es:

[...] la persona que ha recibido preparación técnica universitaria, está patentado para ejercer su profesión mediante cédula expedida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública; entre sus actividades destacan las de:

- Comprobar y fiscalizar las transacciones que por motivo de las operaciones practicadas por una entidad, se encuentran registradas en la contabilidad de ésta, a fin de emitir su opinión imparcial acerca de la veracidad de los estados financieros obtenidos;
- Practicar estudios de planeación financiera, fiscal, económica, etc., a las entidades que requieran sus servicios;
- Practicar auditorías especiales a entidades públicas o privadas;
- Emplearse como servidor público;
- Emplearse como docente en instituciones de educación media superior y superior, etcétera.³⁴

Entonces el contador público es un profesionalista que se destaca por ser un perito en la técnica contable, conocimientos que ha obtenido a través de una formación universitaria y que además tiene la capacidad de poder desempeñarse en diversas actividades relacionadas con su profesión.

De acuerdo con las definiciones antes citadas, al igual que en nuestra profesión de licenciado en Derecho, la profesión de contador público se encuentra formada por

³³ *Diccionario para Contadores*, 6ª reimpresión, México, Limusa, 1997, p. 117.

³⁴ *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*, 3ª ed., Edit. ECAFSA, *Internacional Thomson Editores*, México, 2001, p. 71.

una diversidad de ramas, es por lo cual el contador público se puede dedicar a distintas disciplinas que comprende su profesión, destacando para el fin que nos atañe en la presente investigación, la rama de la auditoría.

La auditoría, es entendida como la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que se muestran en los estados financieros estimados de ellos.

Es por ello que el contador público que desarrolla la actividad de dictaminar los estados financieros en el ámbito contable, se le llama auditor.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, proporciona la definición de auditor y anota: “Es el profesional independiente que, con base a su examen, emite su opinión sobre los estados financieros preparados por las empresas”.³⁵

Por lo cual, la persona autorizada para dictaminar con fines fiscales es el dictaminador fiscal, así se establece artículo 52 del CFF, fracción I.

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, define al término registrado así:

registrado, da. p.p. de registrar.[...]

registrar. (De registro). tr. Mirar, examinar una cosa con cuidado y diligencia. [...] Inscribir en una oficina determinados documentos públicos.³⁶

Del estudio armónico de las definiciones antes citadas, concluimos que el dictaminador fiscal, es la persona que tiene el título de contador público, experto en la técnica contable y un especialista en el examen de los estados financieros (auditoría), que se encuentra registrado y autorizado por la Secretaria de Hacienda

³⁵ *Normas y Procedimientos de Auditoría, Op. Cit.*, glosario, p. [s.n.].

³⁶ *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., España, 2001, tomo II, p. 1930.

y Crédito Público para emitir opiniones con fines fiscales respecto de la situación financiera de quien solicita sus servicios.

1.8.1. REGISTRO ANTE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL

Los contadores públicos registrados en la AGAFF, con datos del SAT, al mes de septiembre de 2004, eran un total de 16,220, distribuidos como se muestra representan aproximadamente el 81% considerando una membresía total del IMCP de 20,000.³⁷

³⁷ Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

**Estadística de registros autorizados de
CPR's del año 1959 al 15 de septiembre de
2004.**

1959	330	1981	212
1960	285	1982	246
1961	164	1983	276
1962	133	1984	308
1963	111	1985	371
1964	110	1986	386
1965	130	1987	356
1966	144	1988	348
1967	183	1989	426
1968	141	1990	635
1969	156	1991	1,090
1970	154	1992	986
1971	189	1993	959
1972	197	1994	936
1973	230	1995	762
1974	263	1996	755
1975	301	1997	690
1976	230	1998	226
1977	228	1999	152
1978	253	2000	226
1979	221	2001	454
1980	197	2002	460
		2003	431
		2004	179

Total	16,220
--------------	---------------

De los contadores públicos registrados activos, aunque una proporción importante 5,809 / 16,220 (65%), no emiten dictámenes (*inactivos*), el hecho de mantenerse

registrados indica que la dictaminación fiscal constituye para ellos una actividad potencial o factible de ejercer.

Total de contadores públicos ACTIVOS ³⁸	
Año	Total
Al 5 - Dic. – 2004	5,925
2003	5,809
2002	5,935
2001	5,696
2000	5,726

Cabe mencionar que derivado de las reformas publicadas en el DOF el 26 de junio de 2006, en el que se reforma el artículo 52 del CFF, actualmente se dispone que el registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos en que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un período de cinco años.

El período de cinco años a que se refiere dicha disposición, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

³⁸ *Idem.*

En el caso en que proceda la baja de dicho padrón se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador en cuestión.

En adición al precepto en comento, se otorga la posibilidad al contador para solicitar que se quede sin efectos la baja del padrón, condicionando que dicha solicitud se realice por escrito en un plazo que no exceda de 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba la notificación de baja del padrón.

Visto en el apartado anterior el concepto de contador público registrado, cabe mencionar que para dictaminar estados financieros, se requiere por disposición legal de un contador público registrado que tendrá que estar registrado y autorizado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 15 del RCFF, anota que el contador público que desee obtener el registro que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no se sujeta a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales 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 el que demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales, o en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

1.8.2. IMPEDIMENTOS

Existen ciertas razones por las cuales los dictaminadores fiscales no podrán emitir su dictamen fiscal respecto de determinadas personas o situaciones personales. Esto es porque si realiza el trabajo, se consideraría que se vería afectada su imparcialidad o independencia.

Para ello, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación a través de su artículo 53 regula las situaciones jurídicas en las que el contador se ve impedido para dictaminar.

- a) El dictaminador fiscal no podrá emitir dictamen fiscal respecto de los estados financieros de una persona moral, si un familiar de él, como un hermano, padre, abuelo, tío, sobrino, cónyuge, yerno, etcétera, es un socio principal o tenga un empleo importante dentro de la administración de la persona a dictaminar, o bien, sea el dueño del negocio (artículo 53 fracción I).
- b) Otro impedimento para dictaminar, es cuando el contador sea miembro de la persona moral a dictaminar, dueño del negocio o mantenga una relación de trabajo con ella. Incluso cuando la persona a dictaminar tenga una relación económica o administrativa con relación a aquella que pague sus servicios. Así lo señala la fracción II del artículo en cita.
- c) Un impedimento más es el referente a que tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en

los negocios de contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

- d) Cuando reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de la auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su cumplimiento dependa del resultado del mismo.
- e) Cuando sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- f) Cuando 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.
- g) Cuando se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

1.8.3. SANCIONES

Derivado de la actuación en la dictaminación de los estados financieros para efectos fiscales por contador público, este puede ser acreedor a una sanción. La Ley prevé un conjunto de sanciones que se le pueden imponer al dictaminador fiscal, según sea la gravedad de la infracción cometida por su actuación. Es posible clasificar las sanciones del contador público registrado en:

- a) Exhorto;
- b) Amonestación;
- c) Suspensión;
- d) Cancelación definitiva; y
- e) Sanción económica.

Con fundamento en el artículo 52, fracción III, párrafo tercero del CFF relacionándolo con el artículo 57 del RCFF. Señalamos las sanciones que pueden

aplicársele al contador público registrado de acuerdo a la infracción cometida. A continuación se transcriben los textos de los artículos en cita:

Artículo 52 [...]

IV. [...]

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. (Párrafo tercero).

Sobre el mismo tema, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación menciona en específico las hipótesis y la sanción a aplicar por incurrir en ellas.

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

I. Se amonestará al contador público cuando:

- a) Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
- c) No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.
- d) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

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

- a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- c) No exhibir los papeles de trabajo a que se refiere el artículo 55, fracción I, inciso b), de este Reglamento, en cuyo caso la suspensión será de uno a dos años.
- d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas

cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

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

III. La cancelación procederá cuando:

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

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

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

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

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

Entonces, de acuerdo a lo señalado por las leyes fiscales el dictaminador fiscal será sujeto de determinadas sanciones que se clasifican según la gravedad de la conducta de éste, por lo que

puede ser amonestado, suspendido o que se le cancele su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En relación a las sanciones que han sido impuestas a contadores públicos registrados, podemos observar que el total de sanciones consistentes en suspensión, por el ejercicio 2003, se sancionaron a 162 contadores, dato de especial relevancia, toda vez que ha sido el mayor en los últimos 10 años.

Estadística de sanciones giradas a los contadores públicos registrados a octubre de 2004³⁹		
Año	Amonestados	Suspendidos
1959-1989	28	78
1990	29	17
1991	20	10
1992	23	14
1993	17	22
1994	10	25
1995	29	73
1996	8	10
1997	4	7
1998	20	16
1999	57	41
2000	48	78
2001	23	54
2002	5	73
2003	10	162
Ene-Oct 2004	9	85
Total	340	765

1.8.3.1. EXHORTO

³⁹ Fuente: Servicio de Administración Tributaria.

El exhorto es una figura que se utiliza para sancionar al contador público por una situación que a consideración de la autoridad faltó de cumplirse.

Entonces exhorto, es el documento dirigido al contador público autorizado, en forma personal, por el cual se le comunica alguna o algunas infracciones cometidas en su dictamen de estados financieros, con la finalidad de que corrija su actuación.

La situación criticable respecto de esta figura es que a pesar de que la ley fiscal la haya adoptado en sus disposiciones legales, no señala en forma específica las hipótesis por las cuales se le sancionará al contador con la figura del exhorto.⁴⁰

1.8.3.2. AMONESTACIÓN

Amonestación. Es el documento por medio del cual se le informa al Colegio de Contadores las infracciones cometidas por un contador público registrado, con la finalidad de que se le aplique una sanción a través de ese órgano (artículo 57 fracción I del RCFF).

Causas por las que puede ser amonestado (*previa audiencia*):

- a. Se presente incompleta la información que deba contener el dictamen fiscal y/o sus anexos;
- b. Que no exista identidad entre la información presentada por medios magnéticos, esto es que no coincida la información almacenada en un disco con el otro;
- c. Presentar incompleto el dictamen respecto de lo señalado en el artículo 55 del Reglamento del Código;

⁴⁰ Cfr. LÓPEZ CRUZ, Fernando. *Op. Cit.*, sección A-88.

-
-
- d. No presentar el aviso del cumplimiento de las Normas de Educación Profesional Continua, caso en el que se amonestará por cada trimestre que transcurra sin cumplir con dicha obligación.

1.8.3.3. SUSPENSIÓN

La suspensión es la sanción que le impone la autoridad fiscal a un dictaminador fiscal, que consiste en privar temporalmente del ejercicio de la profesión en cuanto a poder dictaminar estados financieros. La sanción puede ser de uno o dos años, según sea el caso.

e) Suspensión hasta por un año, en los siguientes casos:

- Cuando acumule tres amonestaciones;
- Por presentar el dictamen fiscal en formato distinto al señalado en las reglas de carácter general.

f) Suspensión de uno a dos años por:

- No exhibir los papeles de trabajo.

g) Suspensión hasta por dos años, en caso de:

- No dar cumplimiento o elaborar el dictamen en contravención a lo dispuesto en el artículo 52 del CFF;
- No presentar completa la información a que se refiere los artículos 49, 50, 51-A, 51-B y 54 del Reglamento del Código y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta;
- No formular el dictamen fiscal estando obligado a su presentación;

-
-
- Presentar disco magnético flexible sin información.

h) Suspensión indefinida:

- La suspensión durará el tiempo en que el contador público se encuentre sujeto a proceso por delito fiscal o que merezca pena corporal.

1.8.3.4. CANCELACIÓN DEFINITIVA

La cancelación es la sanción más grave que se le impone a un dictaminador fiscal, por medio la que se anula el registro del contador público y por ende nunca más podrá dictaminar para efectos fiscales. Esto cuando:

- a. Exista reincidencia en la inobservancia de las normas que rigen la formulación de dictámenes fiscales. Se considera que existe reincidencia cuando exista la acumulación de tres suspensiones;

b. Sea sentenciado por cometer delitos fiscales o que ameriten pena corporal.

Estadística de CPR's con cancelaciones de registro	
Año	Total
1998	3
1999	0
2000	0
2001	7
2002	2
2003	4
Ene – Oct. 2004	4
Nov. 2004	Sin Información
Dic. 2004	2
Total	22 ⁴¹

1.8.3.5. MULTA

El dictamen de los estados financieros se debe ajustar a los requisitos legales, así como a las normas de auditoría generalmente aceptadas, de tal forma que si el examen practicado por el contador no se apegó a los requisitos y la autoridad detecta contribuciones omitidas de la persona dictaminada, ya sea, a través de la revisión de los papeles de trabajo del auditor o bien mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal. Si dicha situación no se reveló en el dictamen el contador será sancionado económicamente.

Debemos considerar lo indicado por los artículos 91-A y 92-B del CFF, para que con base en dichas disposiciones se determine el monto de la multa que corresponda imponer al contador en caso de incurrir en una falta que sea castigada con tal sanción.

⁴¹ Estos CPR's, en su mayoría no acudieron a revisión de Papeles de Trabajo, en el día y fecha señalada por la autoridad, tampoco tuvieron una justificación sobre su falta a la cita de revisión, (cambio importante del CFF, Art. 52 Fr. IV). Fuente <http://www.sat.gob.mx>

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 período 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.

De la lectura armónica de los artículos 91-A y 91-B del CFF, podemos determinar los elementos necesarios para encuadrar la conducta sancionada.

Los presupuestos que determinan la conducta 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 omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría;
 - d) Que las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinen dicha omisión mediante resolución firme;
 - e) Que la omisión supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30% tratándose de contribuciones propias del contribuyente.

Si el contador público reúne los elementos antes mencionados podemos pasar a lo que se menciona en el artículo 91-B del mismo ordenamiento, el cual contiene la multa y faculta a la autoridad a imponer la multa correspondiente, la cual no podrá exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

CAPÍTULO 3.

LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN MATERIA FISCAL

INTRODUCCIÓN

Hemos expuesto en los capítulos anteriores aspectos concernientes al Derecho Tributario formal y el Dictamen Fiscal respectivamente, tal preámbulo nos permitirá vincular la obligación del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria de dictaminar estados financieros con el uso de tecnologías de firma electrónica avanzada para el envío y recepción de información.

En el desarrollo de este capítulo, resaltaremos el uso actual que de los medios electrónicos, además de que en relación con la firma electrónica avanzada expondremos conceptos relacionados como el de certificado digital, vigencia, sello digital y obligatoriedad en el uso de tecnologías de información.

Para concluir anotamos una serie de ventajas y desventajas que consideramos implican el inevitable uso de medios electrónicos.

1.1. MEDIOS ELECTRÓNICOS

Nos encontramos en la era de la información, ser capaces de gestionar rápida y eficazmente la información que se recibe así como la que se genera en el seno de una institución y, a partir de ella, tomar decisiones acertadas es un factor clave de competitividad, hoy en día es cada vez más común el envío de información a través de internet. El comercio electrónico está evolucionando la forma de hacer negocios en nuestro país y en el mundo gracias a los beneficios que brinda esta poderosa herramienta.

Actualmente existen medios que permiten realizar transacciones a través de la red de manera segura, lo que garantiza la transmisión y recepción de mensajes sin alteraciones. También se pueden hacer pagos, transacciones electrónicas y firma de contratos, entre otras actividades.¹

Las aplicaciones informáticas están sirviendo, para permitir la comunicación entre partes contratantes, que no es que se encuentren ya carentes de presencia, una respecto de la otra, sino que han supuesto una nueva concepción del tiempo y el espacio, simulando realidades virtuales, así podemos contemplar la tecnología informática como un nuevo soporte para el acuerdo de voluntades.

Dentro de nuestro sistema tributario, observamos que en el seno del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el uso de medios electrónicos, es una realidad, podemos acceder a los servicios de:

- Declaraciones vía internet;
- Comprobantes fiscales digitales (*factura electrónica*);
- Dictámenes de estados financieros;
- Avisos al registro federal de contribuyentes.

¹ Cfr. PIÑA LIBIEN, Hiram Raúl. Hermenéutica de la Reforma Publicada el 19 de mayo de 2000 en el D.O.F., en Relación con el Comercio Electrónico. Alfa-Redi, México 2002, p. 2.

La necesidad de garantizar a los usuarios de servicios gubernamentales la seguridad de las transacciones que se realizan, ha obligado a la autoridad a instrumentar y adoptar diversos esquemas y tecnologías, así tenemos el uso de la clave CIEC.²

La integración de nuevas tecnologías en el seno de las instituciones, como es el caso de la Firma Electrónica Avanzada, conlleva a una serie de beneficios tangibles, respecto del cumplimiento formal de las obligaciones tributarias, sin embargo la información que se recibe por medios electrónicos, debe aportar a la autoridad información que apoye al motivar el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Consideramos que los medios electrónicos, son herramientas que permiten el envío y recepción de información, luego entonces, debemos precisar que la comunicación es bidireccional, esto es que, además de agilizar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sirva para determinar el correcto cumplimiento de la obligación.

En relación con el uso de medios electrónicos, en la parte conducente a garantizar la identidad de un firmante, confirmar que el sujeto que utiliza el medio, es quien dice ser, garantizar que un mensaje de datos será recibido y descifrado solo por el destinatario del mismo.

Seguridad de la información, son aspectos que deben ser garantizados en dos ámbitos, primero en el ámbito jurídico y en segundo el ámbito tecnológico.

En la parte conducente a la regulación jurídica, el derecho de petición consagrado en nuestra Constitución, el secreto fiscal consagrado por el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Transparencia de Acceso a la Información Pública Gubernamental.

² La clave CIEC consiste en una clave de identificación electrónica confidencial para efectos de la presentación de declaraciones en la página de internet del SAT.

1.2. CERTIFICADO DIGITAL

Los certificados digitales tienen como objetivo identificar al dueño de una firma electrónica avanzada. Estos certificados contienen información diversa acerca del firmante, además de los servicios a los que éste tiene acceso para utilizar su firma, la fecha de vigencia del certificado, la agencia certificadora que lo emitió, entre otras características.

El certificado digital es el medio por el cual podemos identificar al contribuyente en forma electrónica; con este certificado el contribuyente podrá intercambiar documentos (declaraciones, dictámenes, facturas electrónicas, etc.) en forma más fácil y segura.³

El artículo 17-G del CFF regula los certificados digitales de la siguiente manera:

Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

- I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.
- II. El código de identificación único del certificado.
- III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.
- IV. Nombre del titular del certificado y su clave del RFC.
- V. Período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- VII. La clave pública del titular del certificado.

³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *La firm@ y la factura electrónica –Entorno jurídico, fiscal e informático-*, México, 2005, p. 118.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Asimismo, los certificados que emita el SAT quedarán sin efectos cuando:

- Lo solicite el firmante.
- Lo ordene una resolución judicial o administrativa.
- Fallezca la persona física titular del certificado.
- Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.
- La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo caso la sociedad que subsista.
- Transcurra el plazo de vigencia del certificado.
- Se pierda o inutilice por daños el medio electrónico en el que se contengan los certificados.
- Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de la firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

En relación con el trámite del certificado de personas físicas y personas morales (por conducto de su representante legal), se identifica el siguiente procedimiento

ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente competente que corresponda de acuerdo al domicilio de la contribuyente.

- Se solicita cita vía telefónica al SAT.
- En la página del SAT, se descarga el programa SOLCEDI y se genera el archivo de requerimiento (*.req).
- Se entrega la información requerida y disco con archivo de requerimiento (*.req), para comenzar su registro.
- El SAT entrega a la persona que realiza el trámite, el número de operación del certificado.
- Se ingresa a la página del SAT y descarga el certificado de firma electrónica avanzada.

1.2.1. SERVICIOS DE CERTIFICACIÓN

Para dar fiabilidad a la firma, tanto la Ley Modelo de la CNUDMI como el CCo y el CCF exigen la presencia de un tercero, una persona física o moral, de Derecho público o privado, que preste servicios de certificación para auxiliar y determinar que las firmas electrónicas son fiables.

Este certificado confirmará la existencia del vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma, así como la identidad del prestador de servicios de certificación. Asimismo, certificará que el firmante tenía bajo su control los datos de creación de la firma en el momento en que se expidió el certificado y que estos datos eran validos en la fecha que se expidió el certificado o antes de ella.

Así tenemos que la FEA, proporciona conforme a los procedimientos y métodos de creación de la misma lo siguiente:

- a) Autenticación, es decir, asegurar que una persona determinada sea la indicada para llevar a cabo una operación concreta e identifica al emisor del mensaje de datos. La autenticación también permite identificar a la persona que realiza el

acto, es decir verifica la autoridad del firmante para asegurar que fue él y no otro el autor del documento.

- b) Confidencialidad, la cual garantiza que nadie más vea los intercambios de datos que se llevan a cabo porque la información está cifrada, no puede descifrarse si no se tiene la llave privada.
- c) Integridad que asegura que la información no se modifica o altera de manera fortuita o deliberada durante el trayecto o el almacenaje de la misma y, que no puede ser modificada por un tercero antes, durante o después de la firma.
- d) No repudiación, la cual garantiza que el emisor fue quien firmo el documento y que no niegue haberlo enviado. Gracias a la no repudiación se tiene la seguridad de que el autor del documento no se retracte en un futuro de las opiniones o acciones asignadas en él. A partir de la recepción de los medios de identificación electrónica, el titular acepta las consecuencias y alcance probatorio del uso de los mismos y de los documentos que se generen.⁴

El hecho de que la firma electrónica sea creada por el usuario mediante medios que se encuentran controlados por el mismo, tal es el caso del uso de una contraseña de llave privada y garantizar que en el origen la llave privada solo la tiene el usuario generados, evita que ocurra lo que se conoce como suplantación de la personalidad.

1.3. FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

Como bien anotamos al inicio de este capítulo, actualmente podemos acceder a una serie de servicios a través de la red de manera segura, en particular en el seno del Servicio de Administración Tributaria haciendo uso de la internet, lo cual implica primeramente entender el concepto de Firma Electrónica, situación por la cual, me permito citar los siguientes:

⁴ LEON TOVAR, Soyla H. y otros, *La firma electrónica avanzada. Estudio teórico, práctico y técnico*, México, Oxford, 2005, pp. 103-104.

En la página del SAT, identificamos que se entiende por firma electrónica:

Conjunto de datos asociados a un mensaje, que permiten asegurar la identidad del contribuyente y la integridad (imposibilidad de modificarlo posteriormente) del mensaje. Además de contar con un certificado digital expedido por el SAT o por un prestador de servicios de certificación autorizada, esta firma tiene las cualidades de reconocimiento por el marco legal y, de fiabilidad técnica basada en infraestructura de llave pública, otorgando las garantías de integridad, no repudio, autenticidad y confidencialidad.⁵

Definición Técnico Informática:

Es el resultado de aplicar un algoritmo *hash*⁶ a un documento denominado “documento original”, lo que da como resultado un resumen del documento original, el cual unido al documento original

⁵ Cfr. <http://www.sat.gob.mx/>

⁶ Los algoritmos de compresión de texto, también conocidos como algoritmos *hash*, utilizan funciones matemáticas de no retorno; es decir, son procedimientos unidireccionales que a partir de un texto dado de cualquier tamaño, generan un texto reducido de tamaño fijo entre 64 y 160 bits, el cual se denomina resumen. (Fuente: IES-DOCTOBANXICO.doc en www.banxico.org.mx)

Una función resumen tiene la particularidad de que el proceso de generación del resumen de un documento es rápido y sencillo, y no requiere una clave para obtenerlo; sin embargo el proceso a la inversa, esto es, obtener el documento original a partir del resumen, es prácticamente imposible. Además, se garantiza que el resumen cambia de manera drástica cuando cambia el documento de origen, aunque solo se modifique un bit; por ello, la probabilidad de que dos documentos distintos tengan el mismo resumen es casi nula.

La firma electrónica se genera mediante una función resumen o huella digital del mensaje. Este resumen o huella digital se cifra con la llave privada y, el resultado es lo que se denomina firma electrónica, misma que se adjunta al mensaje original.

Se podrá comprobar que el mensaje no fue modificado desde su creación porque es posible generar el mismo resumen o la misma huella digital aplicando la misma función resumen al mensaje. Además, se podrá comprobar la autoría descifrando la firma electrónica con la llave pública del firmante, lo que dará como resultado de nuevo el resumen o la huella digital del mensaje. Si los resúmenes o huellas digitales son iguales (mensaje y firma electrónica), se comprobará que el mensaje no ha sido alterado y que el firmante es quien dice ser, así podemos representar que:

$$fhash(ME + Firm@) = fhash(MR + Firm@)$$

Dónde: fhash() = Función hash que devuelve un resumen
ME = Mensaje Enviado; MR = Mensaje Recibido
Firm@ = Firma Electrónica Avanzada

se codifica utilizando la clave que tenga el emisor, quedando de esta forma un documento digital listo para ser enviado al receptor del mensaje, quien sólo podrá verlo y corroborarlo utilizando la llave complementario que debe tener todo el emisor.⁷

El artículo 89 del CCo, define a la firma electrónica como:

Los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información contenida en el mensaje de datos y, que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

La firma electrónica avanzada viene a sustituir a la firma autógrafa cuando se trate de documentos digitales y, tiene los mismos efectos y alcances.

Ésta permite validar que la información contenida en un documento fue emitida y consentida por la persona a que pertenece dicha firma.

Servirá para garantizar la integridad y autoría del documento, al permitir su verificación, mediante el método de revisión al documento original con la clave pública del auditor.

Otorga certeza en la recepción de documentos, ya que cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo con el sello digital que acredita que el documento fue recibido por la autoridad correspondiente, identificando a la dependencia que recibió el documento y, se presumirá salvo prueba en contrario que el documento fue recibido en la fecha y hora consignadas en el acuse de recibo mencionado.

⁷ Cfr. <http://www.sat.gob.mx/>

1.3.1. FIABILIDAD DE LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

Una firma electrónica avanzada se considera fiable conforme a lo dispuesto por la Ley Modelo y el artículo 97 del CCo:

- a) Si los datos de creación de la firma, en el contexto en que se utilizan corresponden exclusivamente al firmante.
- b) Si los datos de creación de la firma estaban, en el momento de la firma bajo el control exclusivo del firmante.
- c) Si es posible detectar cualquier alteración de la firma electrónica hecha después del momento de la firma.
- d) Cuando uno de los objetivos del requisito legal de firma consista en dar seguridad respecto de la integridad de la información a que corresponde, es posible detectar cualquier alteración de esa información hecha después del momento de la firma.

1.3.2. VIGENCIA

Según el décimo párrafo del artículo 17-D, del CFF, para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia máxima de dos años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el período de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el SAT podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la comparecencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas.

Así, la regla 2.22.2 de la Resolución Miscelánea para 2006 señala que los contribuyentes que cuenten con certificado de firma electrónica avanzada cuyo período de vigencia esté por concluir, podrán solicitar la emisión de un nuevo certificado, a través de la página de internet del SAT (www.sat.gob.mx).

Ya mencionamos que el período máximo de vigencia de un certificado es de dos años, esto es que los actos jurídicos derivados del uso de la firma electrónica avanzada vinculan al titular del certificado con los actos jurídicos realizados durante el tiempo en que el certificado es vigente, sin embargo, es importante mencionar que el artículo 17-H del CFF se refiere a los casos en que quedarán sin efectos los certificados emitidos por el SAT; es decir, no contempla a los certificados expedidos por PSC distintos al SAT. Además, señala que el SAT, en principio y de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, sólo actúa como PSC tratándose de personas morales para efectos fiscales. Así, el mencionado artículo 17-H aparentemente también involucra a los certificados expedidos a favor de una persona física.

Es de suponerse que la disposición aplica a los certificados –para efectos fiscales– expedidos por PSC distintos al SAT, ya que en principio la caducidad de un certificado protege a su titular contra posibles alteraciones, divulgación o mal uso del certificado, conforme se desprende incluso de las causales de revocación previstas en el Código Fiscal de la Federación, un certificado queda sin efectos cuando:

1. Lo solicite el firmante.
2. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.
3. Fallezca la persona titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legítimamente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente.
4. Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.
5. La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista.
6. Transcurra el plazo de vigencia del certificado

-
-
7. Se pierda o inutilice por daños, el medio magnético en el que se contengan los certificados
 8. Se compruebe que en el momento de su expedición, el certificado no cumplió con los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.
 9. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de la firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

Nos adherimos a la opinión de que el legislador debería haber señalado sin duda alguna, cuáles de dichas causas operan de pleno derecho, en cuáles se requiere declaración por parte de la autoridad y, en este caso, en cuáles se precisa previa audiencia del interesado. De la misma manera, que no queda muy claro para el caso del listado en el número 3, quién se reputa como legalmente autorizado para solicitar la revocación, ya que si entendemos que el albacea, toda revocación supondría la existencia necesaria de una sucesión, lo cual implica tiempo y la posibilidad de que se dé un mal uso del certificado en cuestión.⁸

1.3.3. SELLO DIGITAL

Las personas físicas y las personas morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o la persona moral que expida los comprobantes.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir con todas las obligaciones a que se refiere el artículo 29 del CFF. Una de estas obligaciones es tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de sellos digitales.

⁸ LEON TOVAR, Soyla H., *Op. Cit.* pp. 162-163.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más sellos digitales, que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitan las personas físicas y las personas morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los requisitos de control de identificación a que se sujetará el uso del sello digital.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante una solicitud que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante, solicitud que deberá presentarse a través de medios electrónicos en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

1.4. OBLIGATORIEDAD DE USO DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

Podrán generar el trámite de firma electrónica avanzada aquellas personas que se encuentren registradas en el padrón del registro federal de contribuyentes, ya sean personas físicas o personas morales.

PERSONAS FÍSICAS

El trámite de personas físicas, deberá hacerse personalmente, debido a que se necesario acreditar su identidad.

PERSONAS MORALES

Tratándose de personas jurídico colectivas, el trámite de firma electrónica avanzada deberá ser realizado por el representante legal que tenga poder general para actos de dominio o de administración y, cuente previamente con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

1.5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL USO DE MEDIOS ELECTRÓNICOS

Si bien es cierto que en el origen del nuevo esquema de pagos electrónicos surgieron dudas en cuanto al manejo, funcionamiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales, también lo es que el uso de medios electrónicos ha dado lugar a nuevas necesidades, pese a la resistencia y desconfianza de muchos.

En el contexto internacional, en un principio el esquema de pagos vía internet buscó cubrir básicamente a los contribuyentes de mayores ingresos y que en consecuencia, cuentan con la infraestructura y capacidad administrativa para hacerlo. Sin embargo, conforme el desarrollo de este esquema se han ido incluyendo la mayoría de los contribuyentes.⁹

El uso de medios electrónicos trae consigo una serie de ventajas, sin embargo implica algunas situaciones contables e informáticas, situación que se traduce en una serie de ventajas y desventajas las cuales anotamos:

1.5.1. VENTAJAS

- a) Se simplifica la elaboración, presentación de pagos y declaraciones, se reduce en un mínimo los formularios que utiliza el contribuyente, al disminuir el llenado de formas fiscales y el desplazamiento a oficinas bancarias, el contribuyente utiliza menos tiempo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

⁹ Colegio de Contadores Públicos de México, *La firm@ y la factura electrónica –Entorno jurídico, fiscal e informático-*, Op. Cit., p. 273.

-
-
- b) Deja de ser necesario el traslado de un lugar a otro, ya que los trámites pueden realizarse a distancia desde la comodidad del hogar o la oficina, implica además una desventaja para los contribuyentes que no tengan un equipo de cómputo o acceso a la internet.
 - c) Se moderniza el pago de contribuciones debido a que se obliga a un mayor número de contribuyentes a cumplir con la presentación de declaraciones vía internet a través de la página del SAT o bien mediante el acceso al banco de su preferencia.
 - d) Se obtiene mayor seguridad de que el pago que realiza el contribuyente sea efectivamente abonado a su cuenta fiscal, evitando con ello declaraciones apócrifas.
 - e) Disminuye la reincidencia de declaraciones de corrección de datos en las transacciones realizadas con la Firma Electrónica Avanzada, ya que previamente se verifico la identidad del contribuyente y por transición los datos de identificación validados de origen prevalecerán en lo sucesivo.
 - f) Se permite a la autoridad fiscalizadora conocer oportunamente la omisión en el cumplimiento formal de sus obligaciones, además permite el análisis de la información presentada, su razonabilidad y su evolución a lo largo de distintos ejercicios fiscales. Como se ha demostrado una y otra vez, poseer información confiable del cliente y sus patrones de consumo permiten conocerlo más.¹⁰
 - g) Si bien es cierto, el contribuyente se ve beneficiado directamente con el uso de medios electrónicos, también lo es que tanto al banco como las instituciones bancarias obtendrán también beneficios directos en cuanto a la gestión del volumen de transacciones que se procesan.

¹⁰ *Idem.* p. 266.

-
-
- h) Realizar transacciones electrónicas mediante sistemas computacionales reduce el uso del papel, además disminuye el número de errores de captura de datos.
 - i) Se cuenta con información que permite determinar el potencial fiscalizable en función de la capacidad contributiva registrada por contribuyentes de un mismo sector de la actividad económica y/o región.

1.5.2. DESVENTAJAS

No obstante de las ventajas, el pago uso de medios electrónicos trae consigo algunas desventajas que afectan al contribuyente derivadas del uso de la internet, así tenemos las siguientes:

- a) Internet debe ser una vía alterna, ya que obligar al contribuyente al uso de medios electrónicos implicaría que toda persona que deseara realizar un trámite tendría que contar con acceso una computadora con la internet y/o servicios de banca electrónica, situación que implica un costo.
- b) Obligar al contribuyente al uso de medios electrónicos, como podría ser, que para la comprobación de gastos deducibles, estos deban liquidarse en terminales conectadas con instituciones bancarias o con monedero electrónico, situación que restringiría la forma de pago, disminuyendo la forma de extinguir obligaciones.
- c) El desconocimiento de temas contables e informáticos respecto del pago de contribuciones y el uso de tecnologías de la información, implica que los propietarios de pequeñas negociaciones contraten los servicios de un profesional en la materia, sin embargo, el contribuyente que tenga una cuenta bancaria no fácilmente proporcionará su clave al contador para realizar la transferencia electrónica de fondos.

Una opción que tiene el contribuyente es contar con una cuenta bancaria específica para el pago de impuestos y compartir con el contador las claves de acceso de una cuenta que contenga el saldo mínimo que establecen los bancos para no cobrar comisión ocasionando un gasto adicional al contratar un servicio bancario adicional ya que el banco no ofrece dichos servicios de forma gratuita.

- d) Si bien es cierto que la presentación de declaraciones electrónicas permite a la autoridad fiscalizadora conocer oportunamente la omisión en el cumplimiento formal de sus obligaciones, también lo es que no se cuenta con información que sirva para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.
- e) Al respecto de las declaraciones que actualmente se presentan no exigen los cálculos que con anterioridad, al reverso de las declaraciones se detallaban, situación que obliga a la autoridad hacendaria a llamar al contribuyente o, en su caso a iniciar un acto de fiscalización, lo cual en múltiples ocasiones no se justifica y consideramos ocasiona molestias al contribuyente.

Tal situación es posible apreciarla en aquellas revisiones practicadas al contribuyente concluidas sin observaciones.

- f) Las hojas de ayuda no constituyen un comprobante de pago para el contribuyente, sin embargo, es necesario conservar los papeles de trabajo en los que se asienta la determinación y cálculo de impuestos, tales papeles de trabajo serán de gran utilidad en caso de que la autoridad fiscal practique una revisión al contribuyente. Situación que origina un almacenamiento de papel sin ninguna validez jurídica.
- g) En lugares en los que no se tiene acceso a la internet, el esquema de uso de medios electrónicos no es eficaz para el pago de contribuciones, ya que

si bien es cierto que el pago de impuestos puede hacerse las veinticuatro horas del día, la condicionante es que se tenga acceso a la internet.

Capacidad de procesamiento y almacenamiento de información, problema típico que se observa tanto en la página del SAT como en portales bancarios, al querer acceder se tienen problemas derivados de la concurrencia de usuarios en fechas específicas ocasionando problemas de lentitud en la conexión, en este contexto consideramos que se justifica el sentido de la Regla 2.9.15 de la Resolución Miscelánea para 2006 al distribuir la presentación de dictámenes de acuerdo al primer carácter alfabético del RFC.

En adición se prevé en diversa regla lo siguiente:

2.10.2 Fr. I [...]

- a) El dictamen podrá ser enviado nuevamente por la misma vía, tantas veces como sea necesario hasta que éste sea aceptado, a más tardar el último día del período que le corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario establecido en la regla 2.9.15.

1.6. LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO MEDIO DE PRUEBA

El aspecto más importante de la norma es equiparar el valor jurídico de la firma manuscrita y de la firma electrónica, teniendo validez esta última como prueba en juicio.

La firma electrónica avanzada acredita que el firmante aprueba la información contenida en su mensaje de datos, y producirá los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en cualquier proceso o procedimiento administrativo o judicial.



CAPÍTULO 4.

LA PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL ELECTRONICAMENTE

INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de este último capítulo titulado “Presentación del Dictamen Fiscal Electronicamente” desarrollaremos aspectos relacionados con la integración del dictamen, su envío y recepción.

Del Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal (SIPRED), anotaremos algunas disposiciones relativas el envío del dictamen fiscal vía internet.

Vincularemos, el tema relacionado con las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, en lo que concierne a la revisión con el inicio de ejercicio de facultades de contribuyentes dictaminados, así como los casos en los que la autoridad esta obligada a respetar el procedimiento de revisión secuencial.

1.1. INTEGRACIÓN DEL DICTAMEN

Una vez que el dictaminador procedió a la revisión de los estados financieros, deberá de proceder a la integración del dictamen en particular atendiendo a lo señalado por los artículos 50 y 51 del RCFF para aquellos contribuyentes que dictaminen sus estados financieros considerando los siguientes elementos:

- Carta de presentación del dictamen
 - Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente
 - Datos generales del contribuyente, contador y representante legal
 - Anexos
 - Notas a los estados financieros
 - Opinión
 - Informe, según el tipo de dictamen
1. Estado de Posición Financiera (artículo 50, fr. III inciso a) RCFF)
 2. Estado de Resultados (artículo 50, fr. III inciso a) RCFF)
 3. Estado de variaciones en el capital contable (artículo 50, fr. III inciso a) RCFF)
 4. Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo (artículo 50, fr. III inciso a) RCFF)
 5. Análisis comparativo de subcuentas de gastos (artículo 50, fr. III inciso b) RCFF)
 6. Análisis comparativo de las subcuentas de otros gastos y otros productos (artículo 50, fr. III inciso b) RCFF)
 7. Análisis comparativo de las subcuentas del costo integral de financiamiento (artículo 50, fr. III inciso b) RCFF)
 8. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor. (artículo 50, fr. III inciso c) RCFF)
 - 8.1 Declaratoria.- Aseveración en la que el dictaminador manifiesta bajo protesta de decir verdad (artículo 51, fr. III inciso b), 2) RCFF)
 9. Relación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos
 10. Determinación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos
 11. Relación de contribuciones por pagar (artículo 51, fr. III inciso b), 9) RCFF)

-
-
12. Base determinada de pagos al extranjero (artículo 51, fr. III inciso b), 10) RCFF)
 13. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del ISR. (artículo 50, fr. III inciso d) RCFF)
 14. Ingresos fiscales no contables (artículo 51, fr. III inciso c), 1) RCFF)
 15. Deducciones contables no fiscales (artículo 51, fr. III inciso c), 1) RCFF)
 16. Deducciones fiscales no contables (artículo 51, fr. III inciso c), 2) RCFF)
 17. Ingresos contables no fiscales (artículo 51, fr. III inciso c), 2) RCFF)
 18. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los detectados para efectos del impuesto sobre la renta. (artículo 50, fr. III inciso e) RCFF)
 19. Cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN)
 20. Amortización de pérdidas de ejercicios anteriores (artículo 51, fr. III inciso c), 4) RCFF)
 21. Integración de cifras reexpresadas
 22. Operaciones con partes relacionadas
 23. Datos informativos de la declaración anual
 24. Inversiones
 25. Operaciones de Comercio Exterior

De los elementos que integran los anexos, tenemos los estados financieros de la empresa que se incluyen como anexos del dictamen, Javier Romero, anota lo siguiente:

El término “estados financieros” [...] incluye balances generales, estado de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, estados de cambios en la situación financiera, notas y otros estados y material explicativo que se identifiquen como parte integrante de los estados financieros.¹

Ahora bien, como los estados financieros son resultado del trabajo de un profesional de la técnica contable, sus características deben ser las de la propia

¹ *Principios de Contabilidad*, 2ª ed., Mc Graw Hill, México, 2002, p. 188.

contabilidad, además de estar preparados de conformidad con el principio de revelación suficiente y en apego a todos los demás principios de contabilidad.²

Con base en lo anterior, los estados financieros, deben cumplir con las características de: utilidad, y confiabilidad; esto es, que la información que los integra, debe adecuarse a los propósitos para los que fue diseñado brindando información general del contribuyente, además, debe contener información consistente y datos verificables.

1.2. ENVÍO Y RECEPCIÓN DEL DICTAMEN FISCAL VÍA INTERNET

El envío y recepción de información del dictamen fiscal, se realiza mediante el envío de documentos digitales generados por medios electrónicos, para tal efecto, se utiliza el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED), dicho sistema informático puede ser obtenido en las direcciones electrónicas del SAT, de la SHCP o en dispositivo magnético a través de los Colegios o Federación de Colegios de Contadores Públicos.

En relación al envío del dictamen fiscal, tenemos que la regla 2.10.1 de la Resolución Miscelánea anota además que los anexos del dictamen de estados financieros para efectos fiscales y la información relativa al mismo, elaborada por el contador público registrado, así como la opinión e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, deberán ser enviados al SAT, vía internet, por el contribuyente o por el contador público registrado utilizando para ellos el Sistema de Presentación del Dictamen.

El archivo de datos que se genera vía SIPRED, debe contener los anexos del dictamen, la declaratoria, las notas, la opinión y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, ya que de no contener dicha información, el dictamen no podrá ser enviado.

² *Idem.* p. 190.

Además de la regla 2.10.2 de la Resolución Miscelánea, identificamos que la información del dictamen de estados financieros que se envíe vía internet, se sujetará a la validación siguiente:

- I. Que el dictamen haya sido generado con el Sistema de Presentación del Dictamen.
- II. Que la información no contenga virus informáticos.
- III. Que se señale la autoridad competente para la recepción: Administración Local de Auditoría Fiscal, Administración Local de Grandes Contribuyentes o Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.
- IV. Que señale si el contribuyente opta o está obligado a dictaminar sus estados financieros, o bien, que se trata de una donataria autorizada.
- V. Que el envío se realice a más tardar el último día del período que le corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario establecido.

En caso de que el dictamen no sea aceptado, como consecuencia de la validación anterior y se ubique en los supuestos que se indican a continuación, se enviará nuevamente conforme a lo siguiente:

- a) El dictamen podrá ser enviado nuevamente por la misma vía, tantas veces como sea necesario hasta que éste sea aceptado, a más tardar el último día del período que le corresponda al contribuyente.
- b) Para los casos en que el dictamen hubiera sido enviado y rechazado por alguna causa, dentro de los últimos días del período que le corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario establecido, podrá ser enviado nuevamente por la misma vía, dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique la no aceptación, para que se considere presentado en tiempo.

De ser correcta la recepción del dictamen vía internet, se enviará al contribuyente y al contador público registrado, vía correo electrónico, acuse de recibo y número de folio que acredite el trámite. De igual forma podrá ser consultado dentro de la página del SAT.

Cabe mencionar además que para el envío del dictamen fiscal, el contribuyente así como el contador público certificado, deberá contar con certificado de firma electrónica avanzada.

1.3. SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN (SIPRED)

Cabe mencionar que la regla 1.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal, indica que cuando en dicha resolución se haga referencia a declaraciones o cualquier información que deba o pueda ser presentada a través de medios electrónicos, deberán utilizarse los programas que para tales efectos proporcione el SAT, a través de su página de internet (www.sat.gob.mx) o, en su caso, enviar las declaraciones, avisos o información a la dirección de correo electrónico cuando así lo establezca.

Además en de que en regla 2.10.2, anota que la información del dictamen de estados financieros a que se refieren que se envíe vía internet, se sujetará entre otras validaciones a las siguientes:

- VI. Que el dictamen haya sido generado con el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED)
- VII. Que la información no contenga virus informáticos.

Como ya lo anotamos con anterioridad, el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED), puede ser obtenido en las direcciones electrónicas del SAT, de la SHCP o en dispositivo magnético a través de los Colegios o Federación de Colegios de Contadores Públicos, además de que debe utilizarse la última versión del sistema.

Recordemos que anteriormente el esquema de entrega de dictámenes fiscales, se realizaba en discos magnéticos, lo cual implicaba una serie de desventajas, entre otras, el hecho de que los dispositivos de almacenamiento se dañaban y ocasionaban frecuentes pérdidas de información.

Actualmente los problemas relacionados con el respaldo de información en medios magnéticos, ha sido resuelto con la transferencia electrónica de información de un lugar a otro, sin embargo el esquema de recolección de datos sigue siendo deficiente.

Si bien es cierto que las declaraciones y avisos deberán ser requisitados en los formatos y por los medios que disponga la autoridad, también lo es que además del cumplimiento de una obligación formal como podría serlo la presentación de una declaración, con independencia del formato utilizado, lo importante son los datos contenidos en éste, datos que procesados con apoyo de tecnologías informáticas apoyan a la autoridad fiscal, el ejercicio de sus facultades fiscales.

Es necesario trabajar arduamente en obtener información de calidad, información de calidad que permita a la autoridad hacendaria identificar el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales además del simple cumplimiento formal.

En relación con la funcionalidad de SIPRED, podemos comentar que éste sirve para que la información registrada en una hoja de cálculo sea firmada electrónicamente y enviada al SAT, sin embargo dicho envío de información, identificamos algunas inconsistencias las cuales enunciamos a continuación:

- El sistema permite registrar información inconsistente.
- La información que se registra es redundante, existen índices diferentes para un mismo dato.
- No existen reglas de validación al momento de registrar la información.
- Existen datos que por su naturaleza debieran ser valores calculados, sin embargo permiten anotar datos de formato diferente o inclusive sin información.
- El uso de catálogos para la selección de información es limitado.

El archivo que se genera contiene código de programación susceptible de ser modificado, situación que podríamos calificar de alto riesgo.

1.4. FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

En el primer capítulo se abordó el estudio de la relación jurídico-tributaria, donde señalamos que de ella se derivan una serie de obligaciones fiscales, por un lado la obligación tributaria sustantiva que consiste en el pago de la contribución causada por el sujeto pasivo. Por otra parte, se mencionó que las obligaciones formales, básicamente se dirigen a posibilitar el cumplimiento de la obligación sustantiva.

El sujeto activo de la obligación con derecho a exigir el pago de las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos, así como el cumplimiento de las obligaciones formales es el Estado. El a través de su poder legislativo, ha establecido disposiciones de carácter fiscal que otorgan facultades dirigidas a comprobar si los sujetos pasivos han cumplido con las normas fiscales a las que se encuentran obligados. Esas facultades se denominan facultades de comprobación fiscal, objeto de estudio del que se desarrollará a continuación.

1.5. REVISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

La autoridad fiscal por disposición de la norma jurídica, se encuentra facultada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos, dentro de dichas facultades, encontramos la denominada revisión del dictamen fiscal, cuyo objetivo es la revisión de los datos e información contenida en el dictamen de estados financieros para fines fiscales, así como la revisión de la declaratoria de devolución para efectos del IVA.

El presente apartado, tiene el propósito de exponer el derecho que tiene la autoridad fiscal de verificar el dictamen elaborado por contador público registrado, ya que de ninguna manera la opinión emitida por ese profesional limita a la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación.

1.5.1. REVISIÓN AL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO

Antes de iniciar con el estudio de la facultad de revisar el dictamen fiscal, es necesario explicar la revisión que puede realizar la autoridad al contador público registrado, porque ésta no constituye una facultad de comprobación, sino que es un medio para verificar el contenido del dictamen elaborado por aquél.

De la lectura del artículo 55 del Reglamento del Código, la autoridad fiscal puede solicitar información y documentación al contador público registrado, al contribuyente, los terceros relacionados y los responsables solidarios en forma indistinta.

La información y documentación cuando se solicita al contador público que elaboró el Dictamen Fiscal debe ser mediante oficio dirigido a éste. La solicitud de información se hará con copia al contribuyente.

La entrega de información y documentación comprenderá alguno de los siguientes rubros:

1. Cualquier información que conforme a las disposiciones respectivas debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales;
2. La exhibición de papeles de trabajo con motivo de la auditoría practicada;
3. La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente;
4. A juicio de la autoridad se solicitará la exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

El artículo 55 del Reglamento del CFF merece especial atención porque desde su reforma del 31 de marzo de 1992, surgieron toda clase de comentarios, tanto a favor como en contra, relativos a la posibilidad que se le daba a la autoridad para

requerir a cualquier persona a su elección de las señaladas en el artículo en comento.

Emilio Margáin nos dice que ha sido un grave error, que la autoridad pueda solicitar información y documentación en forma indistinta a cualquiera de las personas señaladas en el artículo 55 del reglamento del Código.

[...] si el dictamen no lo expide el contribuyente sino un tercero, debe la autoridad, observar las irregularidades en el dictamen que no puede declarar el contribuyente sino quien lo elaboró, dirigirse en primer término al contador y en segundo al contribuyente si aquél no aporta los datos en información que se le solicitó y no ignorar quien los formuló [...]³

1.5.2. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN SECUENCIAL

Con motivo de la reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de junio de 2006, específicamente al artículo 52-A, en el que se establece un nuevo procedimiento de revisión del dictamen, es necesario precisar algunas situaciones relacionadas con dicho procedimiento.

El nuevo procedimiento de revisión del dictamen, se realizará mediante la revisión de papeles de trabajo al CPR y la solicitud de la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, con apego a lo establecido en los incisos b) y c) de la fracción I del artículo 52-A del CFF, respectivamente.

El plazo para la revisión del contador público, no debe exceder de 12 meses contados a partir de que se notifique al CPR la solicitud de información, considerando conveniente resaltar que dicho plazo es independiente del plazo que establece el artículo 46-A del CFF, que se computa cuando se inician las facultades de comprobación de la autoridad.

En cuanto a la solicitud de información y documentación que se le puede requerir al contador puede comprender lo siguiente:

1. Información que conforme a las leyes fiscales y otros ordenamientos (Código Fiscal de la Federación, a su Reglamento y a las reglas de carácter general expedidas por la SHCP) debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales;
2. Los papeles de trabajo elaborados por el contador público;
3. La información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente;
4. Los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Si la información que proporcione el contador público conforme a lo que se establece en los incisos 1, 2 y 3 fuese suficiente, no se requerirá la información a que se refiere el inciso 4.

La autoridad fiscal tiene la obligación de solicitar al contador público la información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refieren los incisos señalados, por medio de escrito con copia al contribuyente.

En caso de que la revisión del dictamen con el contador público registrado, no se hubieran determinado observaciones, se dará por concluida dicha revisión.

Existen algunas circunstancias por las cuales se puede ejercer las facultades de comprobación sin necesidad de atender el procedimiento de revisión secuencial.

De acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 52-A del CFF:

- a) Dictámenes con abstención de opinión.

³ *Op. Cit.*, p. 284.

-
-
- b) Dictámenes con opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
 - c) Dictámenes en los que se determine diferencias de impuestos a pagar que no se encuentren dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Cabe mencionar que el Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con la normatividad 33/06, oficio 324-SAT-VII-24006 del 11 de julio de 2006, considera algunos supuestos adicionales, a saber:

- d) Dictámenes extemporáneos que no surtan efectos.
- e) Dictámenes de contribuyentes voluntarios que no manifestaron su opción para dictaminarse.
- f) Dictámenes de contribuyentes voluntarios, que si manifestaron su opción para dictaminarse, pero que su opción no surtió efectos por haber sido presentada fuera de los plazos señalados.
- g) Dictámenes de contribuyentes obligados al pago de los impuestos al comercio exterior, cuando se revise el cumplimiento de sus obligaciones fiscales respecto de la revisión de la clasificación arancelaria, la verificación del origen de las mercancías, el valor en aduanas y la legal estancia de mercancías. En estos casos, la autoridad señala en el oficio con el que se inician facultades, que el CPR no examinó uno o más de los conceptos señalados.
- h) Cuando no se localice al contador público que formuló el dictamen, para notificarle el citatorio para la revisión de sus papeles de trabajo.

Cabe mencionar que la autoridad solamente puede hacer lo que la disposición normativa le permite, luego entonces, en nuestra opinión el inicio de ejercicio de

facultades que no respete el procedimiento secuencial dispuesto en la norma jurídica, es impugnabile ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, toda vez que consideramos que el acto de autoridad, es contrario a la legalidad que todo acto de autoridad debe revestir.

1.5.3. PAPELES DE TRABAJO

El dictaminador fiscal por disposición expresa contenida en el artículo 55 del RCFF, se le obliga a proporcionar a las autoridades fiscales la siguiente información y documentación como:

1. La que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales;
2. La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada;
3. La información relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente; y
4. La exhibición de los sistemas y registros contables y documentos original, en aquellos casos en que se considere necesario.

Dentro de toda la información y documentación que puede solicitar la autoridad, los documentos que son el principal objeto de su atención son los denominados papeles de trabajo, pero como el contador no se encuentra sujeto a la facultad de revisión del dictamen fiscal, entonces no le es aplicable el plazo de duración de la revisión del dictamen. En palabras de Fernando López Cruz, el contador público registrado no tiene la obligación de dejar los papeles por más de un día, esto significa arriesgarse a que las personas encargadas de su revisión pudieran extravíarlos o hacer un uso indebido de ellos.

Con apoyo en lo señalado en el Boletín 3010, de las normas de auditoría que dice:

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, y a petición expresa podrá poner a disposición de su cliente partes extractos de

los mismos sin que éstos constituyen un sustituto de los registros contables.

Estos documentos son propiedad del contador, y al no existir una disposición que establezca un plazo para su revisión el contador no está obligado a dejarlos por más de dos días. En todo caso, si al revisar los papeles, las personas encargadas de esa labor por causa de tiempo no puedan concluir con su revisión ese mismo día, entonces, el contador podrá proponer continuar la revisión al día siguiente, pero nunca aceptar que se dejen los papeles en la oficina de la autoridad. Además, el contador público no debe permitir, sin que previamente se lo soliciten, y de preferencia por escrito que le folien o le pongan algún tipo de nota o sello distintivo a sus papeles.

CONCLUSIONES

1. El principio de legalidad tributaria o reserva de ley se contiene en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primero y segundo párrafos, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal.
2. Las contribuciones, así como sus elementos sólo pueden establecerse mediante ley en la que se señalen de forma clara y precisa, todos los elementos necesarios que en la relación jurídico-tributaria, permitan al sujeto pasivo el correcto conocimiento y cumplimiento de su obligación tributaria.
3. El nacimiento de la obligación tributaria se da cuando se realiza la hipótesis jurídica prevista por la ley fiscal, al nacer la obligación fiscal, se determinan las consecuencias jurídicas que ha adquirido la persona que realizó el hecho imponible señalado en la ley fiscal.
4. El hecho imponible es la hipótesis o situación de hecho prevista en ley, como generadora de una contribución.
5. El hecho generador, es la realización o materialización del hecho imponible, es decir, colocarnos en la situación prevista por la ley realizando la conducta prevista por la disposición jurídica.
6. La determinación de la obligación tributaria es el acto posterior al nacimiento de la obligación fiscal, consistente en constatar la realización del hecho imponible, cuya finalidad es la de calcular a través de operaciones aritméticas el pago de la contribución en cantidad líquida.
7. La doctrina fiscal ha clasificado a las obligaciones formales como obligaciones que pueden constituir en un hacer, un no hacer o bien un tolerar.

-
-
8. El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, se encuentra facultado para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos, además de comprobar la comisión de delitos cometidos por el sujeto pasivo, o bien para proporcionar información a otras autoridades fiscales.
 9. El dictamen es un elemento, en el que se expresa la opinión profesional emitida por contador público registrado como resultado de haber examinado los estados financieros de una empresa conforme a las normas fiscales y lineamientos exigidos por la contabilidad, por medio del cual, el Estado verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes conforme a las leyes fiscales aplicables.
 10. De acuerdo al resultado a los estados financieros, la opinión profesional que expresa un contador público registrado, puede ser sin salvedades, con salvedades, negativa, con abstención de opinión.
 11. El dictamen sin salvedades es el documento que expide el contador público sobre el examen realizado a los estados financieros, en el cual se indica que todo lo presentado por la persona es correcto.
 12. El dictamen con salvedades es el documento donde el auditor expresa una opinión sobre la situación financiera de una entidad económica y en la cual manifiesta excepciones a dicha situación financiera, por desviaciones o por la no aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por limitaciones en el alcance de la auditoría, por contingencias, o por la combinación de los motivos anteriores.
 13. El contador público debe expresar una opinión negativa cuando, como consecuencia de su examen encuentre que los estados financieros no están de acuerdo con los principios contables, y las desviaciones o no aplicación de los mismos, es a tal grado importante, que expresar una opinión con salvedades no sería adecuado.

-
-
14. Una abstención de opinión, es la declaración que hace el auditor de no expresar opinión sobre los estados financieros, fundado en el hecho de no poder desarrollar la auditoría.
 15. El artículo 32-A del CFF, desarrolla las hipótesis generadoras de la obligación tributaria del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, los supuestos en los que se exenta de la obligación, así como la opción que tienen las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales de dictaminar sus estados financieros por contador público registrado.
 16. La presentación extemporánea del dictamen fiscal, motiva dejar sin efectos el dictamen fiscal de acuerdo al artículo 49 RCFF, situación que propicia inseguridad jurídica del contribuyente que espontáneamente cumplió con la obligación fiscal de dictaminar sus estados financieros.
 17. El dictaminador fiscal, es la persona que tiene el título de contador público, experto en la técnica contable y un especialista en el examen de los estados financieros (auditoría), que se encuentra registrado y autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para emitir opiniones con fines fiscales respecto de la situación financiera de quien solicita sus servicios.
 18. Derivado de la actuación en la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales por contador público, éste puede ser acreedor a una sanción, la cual puede consistir en exhorto, amonestación, suspensión, sanción económica o cancelación definitiva de acuerdo a la gravedad de la falta.
 19. El uso de medios electrónicos ha revolucionado el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, auxiliando al Estado en obtener información de utilidad para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.

-
-
20. La firma electrónica es un conjunto de datos asociados a un mensaje que permiten asegurar la identidad del contribuyente y la integridad del mensaje, la cual es reconocida por el marco legal otorgando las garantías de integridad, no repudio, autenticidad y confidencialidad.
21. El uso de medios electrónicos trae consigo una serie de ventajas, sin embargo implica algunas situaciones que propician nuevas necesidades, resistencia y desconfianza del contribuyente, ejemplo de ello es el uso de la firma electrónica.
22. La firma electrónica avanzada acredita que el firmante aprueba la información contenida en su mensaje de datos, y producirá los mismos efectos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en cualquier proceso administrativo o judicial.
23. Los estados financieros, deben cumplir con las características de: utilidad, y confiabilidad; esto es, que la información que los integra, debe adecuarse a los propósitos para los que fue diseñado brindando información general del contribuyente, además de contener información consistente y datos verificables.
24. El sistema de presentación del dictamen fiscal SIPRED, debe permitir a la autoridad recabar información de calidad que apoye a la autoridad fiscalizadora determinar con certeza el riesgo el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
25. La revisión que puede realizar la autoridad fiscal al contador público registrado, no constituye una facultad de comprobación, sino que es un medio que primeramente la autoridad está obligada a respetar antes de ejercer sus facultades de comprobación.

BIBLIOGRAFÍA

- BASTIDAS YFFERT, María Teresa y otros coord.
La Firm@ y la factura electrónica.
Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.,
México, 2005.
- BOETA VEGA, Alejandro.
Derecho Fiscal primer curso. Preguntas y respuestas.
Teoría general de los impuestos y Código Fiscal.
Primera reimpresión, Edit. Ediciones Contables y
Administrativas, México, 1991.
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de
Normas de Información Financiera, A.C.
Normas de Información Financiera.
Edit. IMCP, México, 2006.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario.
Tercera ed., Edit. Limusa, México, 1988.
- FRAGA, Gabino.
Derecho Administrativo.
41ª ed., Edit. Porrúa, México, 2001.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.
Derecho Financiero.
5ª ed., volumen I, Edit. Ediciones Depalma, Argentina, 1993.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio.
Principios Tributarios Constitucionales.
Universidad de Salamanca co-edición del Tribunal Fiscal de
la Federación (México), España, 1989.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
*Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del
auditor.*
5ª ed., México, IMCP, 2004.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
*Normas y procedimientos de auditoría y normas para
atestiguar.*
24ª ed., México, IMCP, 2004.
- JARACH, Dino.
Curso Superior de Derecho Tributario.

Edit., Liceo Profesional "CIMA", Buenos Aires, 1958.

LEON TOVAR, Soyla H. y otros.
*La Firma Electrónica Avanzada,
Estudio teórico, práctico y técnico.*
Edit. Oxford, México, 2005.

LÓPEZ CRUZ, Fernando.
Dictamen Fiscal 2003.
13ª ed., Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos
A.C., México, 2004.

MABARAK CERECEDO, Doricela.
Derecho Financiero Público.
Edit. Mc. Graw-Hill, México, 1995.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
13ª ed., Edit. Porrúa, México, 1997.

MARTÍNEZ BAHENA, José Luis.
*Análisis de la Visita Domiciliaria como medio de
Comprobación Fiscal. Comentarios y Jurisprudencia.*
S.N.E. Edit. SISTA, México, 1994.

MENDIVIL ESCLANTE, Víctor Manuel.
Elementos de Auditoría.
4ª ed., Edit. Ediciones Contables y Administrativas,
México, 1993.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.
Derecho Fiscal.
2ª ed., Edit. Harla, México, 1986.

ROMERO LOPEZ, Álvaro Javier.
Principios de Contabilidad.
2ª ed., Edit. Mc. Graw Hill, México, 2002.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso.
Derecho Fiscal Mexicano.
3ª ed., Edit. Porrúa, México 2003.

TELLEZ TREJO, Benjamín Rolando.
El Dictamen en la Contaduría Pública.
7ª ed., Edit. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales,
México, 1998.

VILLORO TORANZO, Miguel.
Introducción al Estudio del Derecho.
11ª ed., Edit. Porrúa, México, 1994.

FUENTES GENERALES

DE PINA VARA, Rafael.
Diccionario de Derecho.
17ª ed., Edit. Porrúa, México, 1999.

Disco Compacto.
Diccionario Jurídico Espasa Calpe.
Lex. Espasa siglo XXI, 2002.

Real Academia Española.
Diccionario de la Lengua Española.
22ª ed., España, 2001.

KOHLER, Eric L.
Diccionario para Contadores.
6ª reimpresión, Edit. Limusa, México 1997.

LÓPEZ LÓPEZ, José Isauro.
Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal.
3ª ed., Edit. ECAFSA, *Internacional Thomson* Editores,
México, 2001.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan.
Diccionario para Juristas.
2ª ed., Edit. Porrúa, México, 2003.

PIÑA LIBIEN, Hiram Raúl.
*Hermenéutica de la reforma publicada el 19 de mayo de
2000 en el D.O.F., en relación con el Comercio Electrónico.*
S.N.E., Edit. Alfa-Redi, México, 2002.

PÁGINAS DE INTERNET

<http://www.alfa-redi.org/>

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