



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO



**EFFECTOS JURÍDICOS DEL DICTÁMEN FISCAL EMITIDO
POR CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

JOSE LUIS VÁZQUEZ GAMBOA

ASESOR:

LIC. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ

2009.



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.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.....	V
ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	VII

CAPÍTULO I LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1.1	Sujetos.....	5
1.1.1	Sujeto activo.....	5
1.1.2	Sujeto pasivo.....	7
1.1.3	Tercero auxiliar.....	8
1.2	Objeto.....	10
1.3	Hecho imponible.....	10
1.4	Hecho generador.....	12
1.5	Las obligaciones en materia fiscal.....	13
1.5.1	De dar.....	14
1.5.2	De hacer.....	14
1.5.3	De no hacer.....	15
1.5.4	De permitir o tolerar.....	15

CAPÍTULO II EL DICTÁMEN FISCAL

2.1	Antecedentes.....	17
2.2	Naturaleza jurídica.....	22

CAPÍTULO III SUJETOS VINCULADOS

3.1	El contador público dictaminador.....	29
3.1.1	Requisitos del contador público para dictaminar.....	33
3.2	El contribuyente dictaminado.....	36
3.2.1	Contribuyentes obligados.....	36
3.2.2	Contribuyentes voluntarios.....	38
3.3	Responsables solidarios y/o terceros relacionados.....	41

CAPÍTULO IV EFECTOS JURÍDICOS

4.1	PARA EL CONTADOR PUBLICO DICTAMINADOR.....	46
4.1.1	Revisión del dictamen y requerimiento de información.....	46
4.1.2	Exhorto o amonestación.....	54
4.1.3	Suspensión.....	56
4.1.4	Cancelación del registro.....	60
4.1.5	Multa.....	62

4.2	PARA EL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO.....	63
4.2.1	Pago de diferencias.....	63
4.2.2	Requerimiento de información.....	64
4.2.3	Visita domiciliaria.....	65
4.2.4	Revisión de gabinete.....	67
4.2.5	Multa.....	72
4.2.6	Cancelación de registro como donataria (en su caso).....	72
4.2.7	Sin surtir efectos.....	72
4.3	PARA EL RESPONSABLE SOLIDARIO DEL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO O TERCEROS RELACIONADOS.....	77
4.3.1	Pago de diferencias.....	78
4.3.2	Multa.....	85
4.3.3	Requerimiento de información.....	86
CONCLUSIONES.....		91
BIBLIOGRAFÍA.....		94
HEMEROGRAFÍA.....		96
LEGISLACIÓN.....		97

DEDICATORIAS

A nuestra Señora de Tonicato.
Intercesora.

A mis padres:
Luciano Vázquez y Claudia Gamboa.
Los mejores maestros.

A Ivonne Esteban.
Compañera, paradigma, motor y amor de mi vida.

A mis hermanos:
Ana María, Marco Antonio y Laura Acosta.

A mis sobrinos:
Claudio, Ana María, Ricardo Antonio, José Manuel y Ana Abigail.
Como un sencillo testimonio de que solo es cuestión de querer.

A mis amigos:
Olimpia Silva, Gardenia Mendoza, Jorge Rojas,
Héctor Deciga, Alberto García y Luis E. Pedroza.
Por su contribución a esta causa.

INTRODUCCIÓN

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales es el documento que suscribe el contador público registrado y autorizado por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal dependiente del Servicio de Administración Tributaria conforme a las normas de auditoría de su profesión cuyo contenido es relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate; si dichos estados presentan además, la situación financiera de la misma de acuerdo a las Normas de Información Financiera y si en el resultado de la revisión se cumple con las obligaciones fiscales que le son aplicables.

Este dictamen, fue concebido desde su origen como una extensión o derivación de la auditoría de estados financieros, por lo que, en la práctica es comúnmente denominado simplemente dictamen fiscal.

El origen del dictamen fiscal data del 21 de abril de 1959 y el objetivo de la autoridad fiscal al establecerlo, fue el de combatir el problema de la evasión fiscal que se presentaba en aquella época y en la actualidad se ha convertido en un apoyo para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes a través de un tercero.

El dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de autoridad.

Esto es así, ya que para comprobar el debido acatamiento de las obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria no delega alguna de las facultades de que está investida ni hace uso de ellas en ejercicio de la facultad revisora del Estado, ya que la misma, está reservada a la autoridad fiscal, al no ser el contador público autorizado un órgano de la administración pública federal, legalmente no le pueden ser otorgadas facultades de ninguna naturaleza, pues su actuación consiste en auxiliar tanto a los contribuyentes como a las autoridades hacendarias federales, de manera que dicho informe está sujeto a la revisión y comprobación que de aquél, en su momento, haga la autoridad exactora.

El Dictamen de estados financieros que para efectos fiscales emite el Contador Público independiente autorizado, tiene el mismo valor jurídico que poseen las declaraciones anuales que para efectos de ISR, IETU, IDE, IVA y, en su caso del IEPS que presentan los contribuyentes, ya que ambos se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Es decir, lo asentado por el contribuyente en sus declaraciones anuales, al igual que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo que la autoridad fiscal demuestre lo contrario.

En la práctica, el dictamen fiscal lejos de convertirse en una garantía de certeza sobre el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales para los contribuyentes dictaminados

-obligados o voluntarios-, ha generado un fenómeno curioso: el hecho de dictaminarse los ha convertido en contribuyentes cautivos, debido a que una vez dictaminados, se incrementan paradójicamente las posibilidades de ser sujetos de revisión; por tanto, es en ellos en quienes la autoridad fiscal ha intensificado la vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Ya que resulta “más fácil” y económico en todos los aspectos para la autoridad fiscal, revisar los papeles de trabajo del revisor, para cubrir su obligación de cerciorarse del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Por lo que, la creencia que priva entre muchos contribuyentes sobre la idea de que el dictamen es un “seguro” contra futuras molestias por parte de la autoridad, es una apreciación totalmente errónea.

El dictamen fiscal, como obligación tributaria formal, contempla la participación de sujetos cuya responsabilidad está sujeta y determinada por las leyes fiscales aplicables. Su elaboración y presentación, por contador público registrado, puede acarrear una serie de consecuencias o efectos jurídicos sobre estos sujetos, que pueden ocasionar daños en su esfera jurídica patrimonial.

Ocurren efectos de naturaleza formal o procedimental a favor o en contra de las personas involucradas en el dictamen fiscal. El objetivo del presente trabajo, es mostrar los que impactan negativamente en la esfera jurídica patrimonial de los sujetos vinculados al dictamen fiscal y que por tanto, son susceptibles de ser combatidos por los medios de defensa jurídicos establecidos.

Al tener conocimiento de sus “efectos adversos”, los sujetos involucrados en el dictamen fiscal estarán mejor preparados para enfrentarlos en caso de ubicarse en alguno de los supuestos considerados por la ley.

En el primer capítulo se aborda el tema de la relación jurídico tributaria con el fin de ubicar a los sujetos y objeto de la misma, el hecho imponible y el hecho generador que los vincula el dictamen fiscal como una obligación tributaria de hacer, que constituye el andamiaje legal que soporta al dictamen fiscal.

El segundo capítulo trata los antecedentes y la naturaleza jurídica del dictamen fiscal, con el objeto de ubicarlo desde sus orígenes como una medida de la autoridad fiscal para evitar la evasión y una breve cronografía de su evolución hasta nuestros días. Así como ubicar a la Ley como fuente del dictamen como obligación tributaria y conocer su valor jurídico probatorio.

Respecto al tercer capítulo, se plantea el estudio de las características técnicas y legales de los sujetos vinculados con el dictamen fiscal, los cuales son: el contador público dictaminador, el contribuyente dictaminado y los responsables solidarios y/o terceros relacionados.

Dentro del capítulo cuarto se entra de lleno al estudio de los efectos jurídicos del dictamen fiscal en los sujetos vinculados al mismo, motivo del presente trabajo.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AGAFF	.....	Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
AGGC	.....	Administración General de Grandes Contribuyentes.
AGJ	.....	Administración General Jurídica.
AGSC	.....	Administración General de Servicios al Contribuyente.
CFF	.....	Código Fiscal de la Federación.
CPEUM	.....	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CPR	.....	Contador Público Registrado.
DOF	.....	Diario Oficial de la Federación.
FNAMCP	.....	Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos.
IA	.....	Impuesto al Activo.
IDE	.....	Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
IEPS	.....	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
IETU	.....	Impuesto Especial a Tasa Única.
IMCP	.....	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
ISR	.....	Impuesto Sobre Renta.
IVA	.....	Impuesto al Valor Agregado.
LOAPF	.....	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
LOPJF	.....	Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
LFPCA	.....	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
NIF	.....	Normas de Información Financiera.
RCFF	.....	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
RISAT	.....	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
SAT	.....	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	.....	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SEP	.....	Secretaría de Educación Pública.
SHCP	.....	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
TFJFA	.....	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CAPÍTULO I LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

El Estado ¹ como cualquier otra organización, funciona a través de personas, y éstas, para poder actuar, requieren de recursos.

De acuerdo con diversas teorías, el bien común es el fin del Estado. El doctor Andrés Serra Rojas define al bien común como: “*Aquel que se dirige al conjunto total de individuos y grupos que forman parte de la sociedad*”².

De esta forma, una vez que en cada Estado se determinan sus fines, los que deben estar acordes tanto con su comunidad, como con la forma de Estado y de Gobierno que la misma adoptó, las actividades que lleva a cabo el Gobierno deben tender directamente hacia la consecución de esos fines, lo que en la práctica necesariamente se traduce en un consumo de bienes y de servicios, tendientes a satisfacer el bienestar de la sociedad³.

Por ello, para que el Estado pueda cumplir con el objetivo de procurar el bienestar y mandato del pueblo, realiza una serie de actividades a través de sus distintos órganos con base en planes, programas y proyectos que sirven como base y parámetros para su trabajo y desempeño.

Dado que es a través del gobierno como se ejercen las actividades, funciones y la titularidad del Estado, es común denominarlo así. Situación que pudiese ser controvertida para muchos autores, pero que se ha convertido en un hecho insoslayable en la práctica cotidiana.

Así pues, el gobierno tiene varias fuentes de ingresos o de financiamiento, por ejemplo: los obtenidos del manejo de sus recursos naturales –en forma exclusiva o concesionada-, de la explotación de empresas públicas, cuando vende sus bienes muebles o inmuebles o a través de endeudamiento interno o externo. Sin embargo, en la mayoría de los países, la principal fuente de recursos se obtiene recurriendo al patrimonio de los particulares a través de las contribuciones.

En el caso de nuestro país, para imponer estas contribuciones, el Estado debe hacerlo atendiendo los principios que establece nuestra Constitución, de los cuales los más importantes son los de legalidad tributaria, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público, equilibrio presupuestal, no confiscación, obligatoriedad y anualidad⁴.

¹ Probablemente la definición más clásica de Estado es la que hizo el jurista alemán Hermann Heller quien lo define como: “...una unidad de dominación, independiente en lo exterior e interior, que actúa de modo continuo, con medios de poder propios, y claramente delimitado en lo personal y territorial”. Supuestos históricos del Estado actual. Fondo de Cultura Económica. p. 142.

² SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho administrativo primer curso*. Editorial Porrúa. México 1994. p. 24.

³ GODOY, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario, aspectos esenciales*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 1992, pp. 19-20. Citado por HALLIVIS PELAYO, Manuel. *Fisco, Federalismo y globalización en México*. 1ª edición. Tax Editores. México 2003. p. 163.

⁴ Estos principios solo los menciono de forma enunciativa, y no se profundiza en ellos pues por sí mismos son materia de estudio especial.

De tal forma, que cuando el Estado se allega de ingresos, así como cuando los eroga en función del cumplimiento de sus fines y cuando cuida y administra su patrimonio, está desarrollando la llamada “actividad financiera del Estado”.

Esta actividad, no constituye un fin en sí misma, pues el Estado no fue creado para obtener recursos, sino que es meramente una forma de obtener los medios que le permiten actuar; llámense recursos humanos, financieros y/o materiales para lograr el cumplimiento de los fines de la comunidad o su bienestar común.

Es importante destacar la **actividad financiera del Estado**, para ubicarla dentro de la base jurídica sobre la que el Estado establece a los particulares la carga de contribuir al gasto público, es decir, su “**Potestad Tributaria**”; así como determinar como y con que límites se delega el poder para recaudar la contribución o “**Competencia Tributaria**” en la **Administración Tributaria** de cada nivel de gobierno.

El poder o potestad tributaria⁵ se refiere a la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones, excepciones a las mismas y obligaciones de control a cargo de las personas o contribuyentes sometidos a su competencia territorial, así como señalar cuales son las infracciones y delitos relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones, para, mediante la disposición y administración posterior del producto de las mismas, estar en condiciones de cumplir con las atribuciones y fines que le están encomendados.

En México la potestad tributaria está Constitucionalmente otorgada al Poder Legislativo de acuerdo con el artículo 73, fracción VII de la CPEUM que menciona:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

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

...

En correlación con el artículo anterior, el artículo 74, fracción IV del mismo ordenamiento señala:

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que

⁵ La potestad, así interpretada como una forma de poder del Estado, sin embargo muchos autores consideran poder y potestad como sinónimos.

se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

...

De la interpretación conjunta de ambos artículos, los ingresos y los egresos tienen una interdependencia que obliga a analizarlos conjuntamente, materializándolos en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos. De manera que las contribuciones que se establezcan sean para cubrir el gasto público -lo que sería su límite- y que los gastos que se tenga proyectados realizar, cuenten primero con la correspondiente fuente de ingreso que permita sufragarlos.

En nuestro país, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Las características o elementos comunes a la potestad tributaria son⁶:

- Abstracta
- Permanente
- Irrenunciable e
- Indelegable

La **abstracción** -en su acepción contraria a “lo concreto”- significa que la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación.

El elemento **permanente** proviene del hecho de que el poder tributario es inherente o connatural al Estado, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En tanto subsista el Estado, indefectiblemente habrá poder de gravar. No puede desaparecer este poder por prescripción o caducidad -lo que podría prescribir o caducar es la posibilidad de hacer efectivas obligaciones surgidas por efecto del ejercicio de la competencia tributaria-. Lo **irrenunciable** implica que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir.

Por último, lo **indelegable**, esta íntimamente vinculado al anterior y reconoce el mismo fundamento, e implica que el Estado no puede transferir a un tercero, de forma transitoria ni permanente el poder de imperio.

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. 1. 3ª edición. Editorial de Palma. Buenos Aires 1976. p. 272. Citado por HALLIVIS PELAYO, *ob. cit.*, p. 184.

Para distinguir entre potestad y competencia tributaria debemos señalar que la primera se ejerce cuando el Estado, actuando soberanamente y, de manera general, determina cuales son los hechos o situaciones –hipótesis normativas- que, en caso de producirse en la realidad, hacen que nazca la obligación de pagar contribuciones, de lo cual en nuestro país, conforme al sistema de división de poderes, se encarga de forma exclusiva el Poder Legislativo, que expide las leyes –tanto las especiales de cada contribución, como el CFF, la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos- de conformidad con los principios Constitucionales de legalidad tributaria, de proporcionalidad, de equidad y de destino del gasto público.

Mientras que la **competencia tributaria**, es la facultad para realizar la aplicación concreta de la norma corresponde al ejecutivo, y se ejerce cuando éste procede a recaudar o a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la ley como generadores de la obligación tributaria⁷.

En resumen, cuando hacemos alusión a la potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto cuando mencionamos la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley otorga a los órganos del Estado.

En tanto, la **Administración Tributaria** es la parte de la administración pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos públicos por concepto de contribuciones, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento, en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado –*Poder Ejecutivo*- , de conformidad con la legislación que rige esta materia⁸.

Lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV, de la CPEUM -al igual que otras obligaciones contenidas en leyes y códigos fiscales diversos-, da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido cumplir prestaciones fiscales que se traducen o tienen como contenido principal el pago de tributos o contribuciones, llamadas “obligaciones sustantivas” y otras que tienen que ver con otros deberes tributarios de hacer denominados de carácter “formal”. Es así como estas relaciones jurídicas, son llamadas tributarias.

En virtud de lo anterior, estas relaciones jurídico-tributarias al tener como fuente la ley, en el momento en que se actualiza la hipótesis o la conducta específica señalada –llamada hecho imponible-, establecen un vínculo jurídico que implica una serie de derechos y obligaciones para las partes. Para efectos de nuestro tema definiremos a la relación jurídico tributaria como: “El vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”⁹.

⁷El concepto de competencia tributaria es muy amplio y complementario con el de potestad tributaria y merecedor de un estudio especial.

⁸ HALLIVIS PELAYO, *ob. cit.*, p. 254.

⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 15ª edición. Editorial Porrúa. México 1988. p. 455.

1.1 Sujetos.

En todo vínculo jurídico encontramos sujetos que lo conforman. Analizaremos los sujetos que conforman la relación jurídico-tributaria en función del equilibrio que la mantiene como una relación de derecho. Equilibrio que se traduce en respeto a los derechos y al cumplimiento de las obligaciones por cada una de las partes.

Al hablar de los sujetos que integran la relación jurídico-tributaria nos estamos refiriendo al elemento subjetivo de su estructura. Describiré quienes son los principales y mencionaré a las personas que pueden intervenir también en ella sin formar parte de la categoría primordial.

1.1.1 Sujeto activo.

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es quien tiene la competencia tributaria de exigir la prestación o tributo; por tanto, está facultado para llevar a cabo acciones tendientes a su cobro. De acuerdo con nuestra Constitución este sujeto activo puede ser la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Esto es así debido a que en México existen tres órdenes o niveles de gobierno: el federal, cuyo ámbito de actuación comprende todo el territorio nacional; el estatal, cuya competencia se circunscribe a su superficie geográfica y el municipio a su demarcación territorial que le corresponda.

Respecto al caso sui generis del Distrito Federal -que en sí sería objeto de un estudio especial-, baste decir que el artículo 41 de la CPEUM, lo define como: “...*sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos*”. Por su parte, el artículo 122 del mismo ordenamiento establece que: “...*su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local*...”. Respecto a la materia tributaria, tiene su propio Código Financiero y autoridades tributarias.

Tradicionalmente en algunos planes de estudio de Derecho, se ha conferido solo a la Federación esta competencia, sin embargo también la tienen los Estados al igual que el Distrito Federal y los Municipios, de acuerdo con lo establecido en el Título Quinto de la CPEUM que comprende de los artículos 115 al 122. Este último de aplicación exclusiva al Distrito Federal.

En el caso de los Estados y el Distrito Federal, estos pueden disponer libremente de los tributos que recaudan otorgándoselos a sí mismos a través de sus respectivas legislaturas. Situación que no sucede con el Municipio, quien solamente puede administrar libremente su hacienda, más no así establecer tributos, de acuerdo con la fracción IV, del artículo 115 Constitucional: “...*Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles*...”.

El artículo 124 de la CPEUM establece la distribución de competencias entre la Federación y los Estados al decir: *“Las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”*.

Existen entidades vinculadas subordinadas al Estado que ejercen esta competencia tributaria, ejemplo de ello lo encontramos en la fracción XI, del artículo 31 de la LOAPF, la cual le otorga la propia a la SHCP:

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

...

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

...

De esta manera la Administración Tributaria Federal, en representación del Ejecutivo Federal y, por ende, del Estado Federal Mexicano y como ejecutor de la ley tributaria, es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria; en otras palabras, es la que tiene la posibilidad de exigir el pago de los créditos fiscales y la que asume el papel de acreedor o la que ejerce la competencia tributaria¹⁰.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Además, existen organismos que colaboran con el Estado en la prestación de servicios públicos o la explotación de bienes. Con el fin de que dichos organismos se alleguen de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines para los que fueron creados, se les otorga dicha competencia tributaria a través de leyes fiscales expedidas, ejemplo de ello: la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Estos organismos en materia federal son, entre otros:

- El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), que es el órgano encargado de recaudar las cuotas obrero patronales que le corresponden, así como las aportaciones de ahorro del fondo para el retiro.
- El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores por las aportaciones y amortizaciones que le corresponde recaudar.

¹⁰ HALLIVIS PELAYO, *ob. cit.*, p. 399.

Las obligaciones del sujeto activo no solo son las de recaudar o percibir contribuciones¹¹ por conducto de sus entidades u órganos facultados para ello, sino que deben cumplir además con otras obligaciones complementarias para tal fin como lo son: la de control, fiscalización y supervisión de los contribuyentes tales como el Registro Federal de Contribuyentes y las conferidas como facultades de comprobación dentro del Código Fiscal, respetando y cumpliendo con la ley y las garantías tributarias consagradas en la Constitución a favor de los contribuyentes.

1.1.2 Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo es una persona física o moral quien debe satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal a favor del fisco, ya sea de manera propia o a través de un tercero¹².

Ejemplo de lo anterior lo encontramos en el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala como sujetos pasivos:

Artículo 1º.- *Las personas físicas y las morales* están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. *Los residentes en México*, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. *Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país*, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. *Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional*, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

El maestro Narciso Sánchez Gómez¹³ clasifica en cuatro al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria:

I Sujeto pasivo principal. Aquélla persona física o moral, nacional o extranjera sobre la cual recae el deber contributivo por estar obligado y lleva a cabo directamente el hecho y se encuentra en la situación jurídica de hecho que genera el tributo por ello tiene la responsabilidad principal.

¹¹ El artículo 2 del CFF considera contribuciones a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

¹² OROPEZA TEJERA, Alejandra. *Propuesta de modificación al artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación para establecer de una manera clara y precisa el concepto de crédito fiscal*. Universidad de las Américas. Puebla 2004. p. 31.

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/oropeza_t_a/capitulo2.pdf

¹³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. 2a edición. Editorial Porrúa. México 2001. pp. 369-374.

2 Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria. Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera que en virtud de haber establecido una relación jurídica con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente la norma jurídica. Los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria se encuentran previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

3 Sujeto pasivo con responsabilidad sustituta. Es aquella persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, con respecto de un acto generador del tributo a los que la ley hace responsables del pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la ley la obligación de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico. La obligación por sustitución se hace presente cuando el funcionario público, fedatario o el articular del que se trate, no se cercioran del cálculo y del pago correcto del impuesto y por lo tanto debe responder por el gravamen hasta por el monto del mismo en nombre del deudor principal.

4 Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva. Dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber a contribuir.

Si bien es cierto que el contribuyente sujeto pasivo está obligado primigeniamente a contribuir al gasto público, también tiene derecho a que las leyes, normas y actos de la autoridad fiscal respeten sus garantías consagradas por la Ley Suprema.

1.1.3 Tercero auxiliar.

El tercero auxiliar es un sujeto que se presenta en la relación jurídica tributaria principal, y que es distinto del sujeto activo y pasivo y cuya existencia no es indispensable; su labor se limita a auxiliar al Estado en sus funciones administrativas, principalmente en el cobro de las contribuciones y procesamiento de declaraciones a cargo de los sujetos pasivos contribuyentes.

El tercero auxiliar por excelencia son las instituciones de crédito, pues de acuerdo con el contenido de la fracción III, del artículo 32-B del CFF¹⁴:

¹⁴ Cabe mencionar que el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados sometido para su aprobación a la Asamblea el día 19 de octubre de 2009, sobre la reforma fiscal 2009 en lo que respecta al artículo 32-B contempla la inclusión de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo para quedar como sigue:

Artículo 32-B. *Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo tendrán las obligaciones siguientes:*

...

Artículo 32-B.- Las instituciones de crédito tendrán las siguientes obligaciones:

I ...

II ...

III. Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia y las instituciones de crédito celebrarán convenios en los que se pacten las características que deban reunir los servicios que presten dichas instituciones, así como las remuneraciones que por los mismos les correspondan.

Para tal efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las instituciones de crédito determinarán de común acuerdo la retribución, considerando el costo promedio variable de operación por la prestación de estos servicios en que incurran dichas instituciones en su conjunto, aplicable para cada modalidad de los servicios de recepción y procesamiento de pagos y declaraciones, atendiendo a criterios de eficiencia.

Las instituciones de crédito no podrán realizar cobros a los contribuyentes por los servicios que les proporcionen por la presentación de las declaraciones en los términos establecidos en el artículo 31 de este Código.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuará la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado con motivo de la prestación de los servicios a que se refiere esta fracción, el cual formará parte de los gastos de recaudación.

IV. *Proporcionar directamente o por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, la información de los depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones, que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.*

Para efectos del párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria podrá solicitar directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, la información mencionada en dicho párrafo cuando la petición que formule derive del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refieren los artículos 22 y 42 de este Código, en relación con el cobro de créditos fiscales firmes o del procedimiento administrativo de ejecución.

...

VII. *Expedir los estados de cuenta cumpliendo con lo previsto en el artículo 29-C de este Código y en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.*

1.2 Objeto.

Por objeto entendemos en primera instancia aquello que se grava. Que es, dar la prestación que tiene derecho a recibir el Estado y que tiene como fin contribuir al gasto público.

El maestro Rodríguez Lobato define al objeto como: “*la realidad económica sujeta a imposición*”¹⁵, teniendo como ejemplo la renta o ingreso obtenido, el consumo de un bien o servicio o la tenencia de un bien mueble o inmueble.

El tributo es, a la vez, una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene el derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.¹⁶

Sin embargo, como habremos de observar dentro de la obligación en materia fiscal, no solo existen la sustantiva de dar, sino otras de naturaleza formal de hacer, no hacer y tolerar.

1.3 Hecho imponible.

La legislación fiscal contiene una serie de presupuestos de hecho o hipótesis. A ese presupuesto de hecho o hipótesis contenida en una norma jurídico tributaria en forma abstracta e hipotética se le llama hecho imponible.

El término “hecho imponible” fue acuñado por el autor argentino Dino Jarach, el cual lo define como: “...*el momento de la creación de la obligación, es decir, la concreción en la realidad de la vida de esa circunstancia que abstractamente ha definido el legislador y este nacimiento no está supeditado a ninguna comprobación*”. En México asimilamos este término al de “situación jurídica o de hecho” la cual se encuentra en el artículo 2º fracción I del CFF que a la letra dice:

Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

...

Ejemplo de lo anterior lo encontramos en el artículo 106 de la LISR que contempla el nacimiento de una obligación tributaria al disponer:

¹⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*. 2a edición. Editorial Oxford. México 2001. pp. 131-133.

¹⁶ JARACH, Dino. *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires 1982. pp. 11-12.

Artículo 106.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este título señale, en crédito, en servicios, en los casos que señale esta ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

...

Por lo que podemos afirmar que 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. Esta situación es de sentido económico, prevista en ley formal y materialmente considerada.

El hecho imponible tiene cuatro elementos de suma importancia¹⁷:

1 El elemento objetivo. Que es el hecho que ha sido tomado en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, en nuestro ejemplo “*ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este título señale, en crédito, en servicios, en los casos que señale esta ley, o de cualquier otro tipo...*”

2 El elemento subjetivo. Es el sujeto determinado, a quien se vincula con el hecho o elemento objetivo, en nuestro ejemplo: “*las personas físicas y morales...*”

3 El elemento espacial. Es donde el legislador establece el ámbito geográfico del elemento objetivo para el nacimiento de la obligación. Volviendo a nuestro ejemplo: “*residentes en México...*”

4 El elemento temporal. Es el que marca como juega el tiempo dentro del hecho imponible. Si se constriñe a períodos por ejemplo mensuales, bimestrales, semestrales o anuales.

La importancia del hecho imponible radica sobre todo en que, gracias a él, podemos determinar datos muy importantes como: el momento de nacimiento de la obligación tributaria, la identificación del sujeto contribuyente, los fenómenos de incidencias, no incidencias, exención, como clasificar algunos impuestos así como modalidades de evasión fiscal, entre otras más.

¹⁷ OROPEZA TEJERA, *ob. cit.*, pp. 34-36.

1.4 Hecho generador.

Si bien el hecho imponible corresponde al tipo, podemos afirmar que el hecho generador corresponde a la conducta. Es decir, el hecho generador es la actualización de la hipótesis de la conducta prevista como hecho imponible por la Ley.

El maestro Rodríguez Lobato –siguiendo al autor Sainz de Bujanda-, señala la importancia del hecho generador como nacimiento de la obligación tributaria pues nos permite determinar entre otras cosas:¹⁸

“Distinguir –como ya se dijo- el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones, determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular, practicar la evaluación de las rentas o los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja, conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición, determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, precisar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción, establecer las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación”.

Nuestro Código Fiscal en su artículo 6º regula el hecho generador al disponer:

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

La disposición legal citada dice que las contribuciones se causan, que equivale a decir: nacen, se originan cuando se realizan los supuestos que la ley establece.

Tan pronto como las personas realizan los hechos que coincidan con la hipótesis que prevén las normas fiscales, nace la obligación fiscal. Todas las leyes fiscales tienen una hipótesis y cada hipótesis puede originar distintas obligaciones por ejemplo: la Ley del IVA prevé como hipótesis la posibilidad de que las personas enajenen bienes; la Ley del ISR tiene como supuesto jurídico que las personas puedan obtener beneficios o utilidades derivados de su trabajo, de sus propiedades, de sus capitales, de los arrendamientos, etc; en todos estos casos al manifestarse los hechos que como supuestos establecieron con anterioridad las leyes fiscales, darán lugar al nacimiento de obligaciones fiscales¹⁹.

¹⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, *ob. cit.*, p. 120.

¹⁹ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. *Principios de Derecho Fiscal*. O.G.S. Editores. 2ª edición. México 1997. p.140.

1.5 Las obligaciones en materia fiscal.

La etimología de la palabra obligación proviene de la voz de origen latino *ob-* que significa por delante o por causa de y *ligare-* sujetar, atar, ligar; significados con los que la doctrina explica la obligación como el vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamada acreedor.

En materia fiscal, la fuente de la obligación tributaria es la ley, que es un acto unilateral de la voluntad del órgano legislativo. Sin embargo como vimos en los apartados anteriores, no es sólo la ley por sí misma, sino unida a la realización de un hecho generador previsto por ella y distinto a la voluntad de obligarse, lo que genera dicha obligación.

Tratándose de impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular.

Las normas fiscales son reglas generales, abstractas y permanentes; es decir, tienen las características de las situaciones jurídicas generales. Por su generalidad comprende a todas las personas que puedan colocarse en las normas fiscales; por su carácter abstracto se refiere a todos los casos posibles en materia fiscal y por su sentido permanente significa la vigencia de las leyes fiscales mientras no sean abrogadas o derogadas por otra ley²⁰.

Es importante destacar que en materia fiscal, no debe confundirse el momento del nacimiento de una obligación con el de su determinación, liquidación y exigibilidad, ya que por ser actos posteriores al de su nacimiento y por su naturaleza especial, requieren del transcurso de un cierto plazo para hacerse exigibles así como para determinar el momento en que se extinguirán las facultades fiscales para su comprobación.

Las obligaciones en materia fiscal pueden ser de dar, de hacer o no hacer y de permitir o tolerar, y se relacionan genéricamente con la determinación de los créditos fiscales, la prevención de la evasión fiscal y la represión de la evasión fiscal.²¹

De esta manera identificamos la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás (hacer, no hacer y tolerar) como obligaciones tributarias formales.²²

²⁰ *Ibid.*, p. 140.

²¹ PEÑA RAZO, Juan. "Alcances de la exención en el pago del impuesto sobre la renta en la primera enajenación de terrenos ejidales". *Podium Notarial. Revista del Colegio de Notarios del Estado de Jalisco*, núm. 15, (enero-junio 1997): p. 12.

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/podium/cont/15/cnt/cnt2.pdf>

²² DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3ª edición. Segunda reimpresión. Editorial Limusa – Grupo Noriega Editores. México 1991. p. 98.

1.5.1 De dar.

La obligación de dar es, de entrada, la obligación primigenia de la relación jurídico tributaria, sobre todo para el sujeto pasivo. Esto es así ya que el pago del tributo o impuesto en efectivo o en especie, se traduce en una obligación de dar, por parte del contribuyente al Estado.

Sin embargo las leyes fiscales, no solo regulan la cantidad de dinero que el contribuyente deberá pagar al Estado para contribuir a los gastos públicos en forma de impuestos, derechos, aportaciones, contribución de mejoras, etc., sino que prevén la cantidad que el mismo podrá exigir coactivamente al contribuyente en caso de incumplimiento. Ya sea bajo el nombre de multas, actualizaciones y/o recargos. Asimismo aquéllas cantidades que sirvan como garantía fiscal.

Correlativamente, no solo la obligación de dar o pagar las propias, sino que -como vimos en el caso de la clasificación de los sujetos pasivos-, las de terceros, en su caso.

Para el Estado -sujeto activo- también existe la obligación de dar, que observamos en cuanto a las figuras de devolución de cantidades pagadas de manera indebida o devolución de saldos a favor del contribuyente contempladas en los artículos 22 y 22-A del CFF. Supuesto que lo coloca en calidad de sujeto pasivo frente al contribuyente por esta obligación de dar.

De la misma forma, existen combinaciones entre los tres niveles de gobierno originadas por estas obligaciones de dar que los convierten en acreedor-deudor y deudor-acreedor entre ellos mismos derivado de sus facultades o competencias tributarias que les han sido otorgadas por diversas disposiciones fiscales.

Esto es así debido a que existen cargas impositivas por las que son afectos la Federación por los Estados, el Distrito Federal y los Municipios; así como los Estados, el Distrito Federal y los Municipios por la Federación.

1.5.2 De hacer.

Una de las principales obligaciones tributarias formales principales es la de hacer, la cual tiene que ver con deberes tributarios distintos al pago.

Para el sujeto pasivo tenemos como ejemplo de obligaciones de hacer, la de solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes del SAT, expedir comprobantes por las actividades que realicen y la obtención de su certificado de firma electrónica avanzada, avisar a la autoridad de cambios de domicilio y de situación fiscal, llevar sistemas y registros contables, conservar la contabilidad, presentar declaraciones y **el dictamen fiscal**, etc., de acuerdo con lo establecido en los artículos 27, 28, 29, 30 y 32-A del CFF.

Por parte del sujeto activo, una de ellas es la de exigir coactivamente el pago de la obligación tributaria al contribuyente mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

1.5.3 De no hacer

Ejemplo de ello, son las conductas tipificadas como delitos de defraudación fiscal descritas en el inciso a) de la fracción III, del artículo 108 del CFF que contempla entre otras: usar documentos falsos, omitir reiteradamente la expedición de comprobantes fiscales teniendo la obligación de hacerlo, manifestar datos falsos para obtener devoluciones y/o compensaciones, así como para acreditar o disminuir contribuciones, no llevar sistemas o registros contables a los que se esté obligado o asentar datos falsos en ellos y omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Para el sujeto activo una de las principales es la de exigir un tributo que no está previsto en la ley, ni en medida mayor que la misma determina.

1.5.4 De permitir o tolerar

Tales como: el de permitir el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal como visitas domiciliarias, permitir la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente, tolerar las medidas de control del fisco y colaborar en su ejecución así como permitir la intervención de la caja de la negociación, cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal previstos en los artículos 41, 42 y 42-A del CFF.

Para finalizar este capítulo quiero citar a los autores Dino Jarach²³ y Ezio Vanoni²⁴ quienes afirman que la relación jurídico tributaria es de carácter simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto.

Estos autores hablan de la relación tributaria, con una naturaleza simple y que a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tienen que presentar libros y soportar verificaciones, sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo.

²³ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. 2ª edición. Argentina 1969. pp. 160-163.

²⁴ VANONI, Ezio. *Elementos del Derecho Tributario*. 1ª edición. Milano 1962. pp. 219-225.

CAPÍTULO II EL DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal es un informe a través del cual, los contadores públicos registrados ante la AGAFF emiten su opinión profesional, determinando si los estados financieros que examinaron presentan la situación financiera de la empresa conforme a las Normas de Información Financiera y si en el resultado de la revisión se cumple con las obligaciones fiscales del contribuyente.²⁵

Por costumbre, se ha denominado al dictamen de estados financieros para efectos fiscales simplemente como dictamen fiscal, por ser precisamente una derivación de la auditoría de los estados financieros. Este instrumento, por constituir una obligación en materia fiscal,²⁶ contiene una serie de elementos que le son intrínsecos tales como los sujetos, el objeto, el hecho imponible y el hecho generador.

En la práctica, el dictamen fiscal es un reporte integrado por tres secciones primordiales:

- a) Estados financieros dictaminados por contador publico y su opinión sobre ellos;
- b) Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente;
- c) Información adicional de carácter fiscal.

En este capítulo y a lo largo del presente trabajo, estos elementos serán adminiculados a las características propias del dictamen, para una mejor comprensión dentro del campo jurídico fiscal, pues es un hecho que el estudio del dictamen fiscal contiene dos vertientes o ámbitos principales: la contable-fiscal (utilizada en mayor medida por los contadores públicos) que tiene que ver con el manejo y aplicación de los principios y técnicas contables así como de auditoría y la jurídico-fiscal (asociada al campo de los abogados) cuyo contenido principal es el estudio y manejo mediante el uso de los principios de derecho, la ley y la jurisprudencia.

²⁵ Exposición de motivos de la iniciativa de adición de un segundo párrafo al inciso a) de la fracción I del artículo 52 del CFF presentada por la Senadora Laura Alicia Garza Galindo de fecha 27 de noviembre de 2003.

²⁶ Obligatorio u optativo para algunos contribuyentes de acuerdo con el artículo 32-A fracción IV párrafo 4º del CFF.

2.1 Antecedentes

El objetivo primordial de la SHCP al establecer el dictamen fiscal, fue el de combatir el problema de la evasión fiscal en México que se presentaba en la década de los cincuenta, de acuerdo con el primer considerando del decreto del 21 de abril de 1959²⁷.

Sin embargo, el antecedente más lejano lo encontramos en la Ley del ISR de 1925, en donde ya se contemplaba el hecho de que aquéllos causantes comprendidos dentro de la obligación para presentar el balance y el inventario de acuerdo a la periodicidad establecida, lo hicieran “certificados” por contador público autorizado por la SHCP; las entonces denominadas Juntas Calificadoras del ISR, podían calificar esas declaraciones, limitando la comprobación de los datos manifestados a la confronta de solo aquéllas partes de la contabilidad que considerasen indispensables.

En la Ley de ISR de 1935, se concedió crédito y confianza a los hechos afirmados en los “certificados” sobre la corrección razonable de las declaraciones informativas contenidas en los estados financieros correspondientes, como base para calificar y revisar declaraciones de impuestos. Sin embargo, las autoridades fiscales no renuncian a sus facultades de inspección, calificación y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.²⁸

El antecedente más importante y que da vida al nacimiento del dictamen fiscal lo encontramos el 21 de abril de 1959, cuando el entonces Presidente de la República Lic. Adolfo López Mateos, expidió el decreto publicado el 30 de abril del mismo mes y año que dio origen a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano dependiente de la SHCP siendo sus funciones básicas las de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes y aceptar el registro de Contadores Públicos autorizados por la SHCP para dictaminar los estados financieros de los causantes para efectos fiscales.

El texto del decreto es el siguiente:

“Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. Presidencia de la República.

ADOLFO LOPEZ MATEOS, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que en uso de las facultades que me confieren los artículos 89, fracción I, de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 6, fracciones IV y XVI, y 26 de la Ley de las Secretarías y Departamentos de Estado, y II de la ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1959, y considerando que es propósito del Gobierno Federal lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos;

²⁷ *Vid Infra.*, pp. 17-20.

²⁸ PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Dictamen fiscal, análisis jurídico*. 1ª edición. Editorial Porrúa. México 2005. pp. 79-80.

CONSIDERANDO que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos les evitará la molestia de visitas e inspecciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de un aparte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tienen encomendados. Además, esos actos de los defraudadores originan, por una parte una situación económica indebidamente privilegiada, en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtienen ilícitamente les permiten competir ventajosamente con ellos, y, por otra parte, tratándose de los impuestos que repercuten sobre los consumidores, como son los especiales a la industria y el de ingresos mercantiles, esos actos se traducen no sólo en un fraude, sino principalmente al pueblo consumidor que es el que paga esos impuestos, ya que no pueden emplearse en las obras o servicios de beneficio colectivo a que están designados debido a que no llegan al poder del Estado, y

CONSIDERANDO que para la realización de los propósitos antes señalados es conveniente centralizar en un órgano técnico todo el sistema de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para hacer efectivas las sanciones corporales en las leyes desde el año de 1948 en contra de las personas que incurran en la comisión de hechos constitutivos de delitos fiscales, he dispuesto expedir el siguiente:

DECRETO

Artículo 1. Se establece la Auditoría Fiscal Federal como de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigila el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Artículo 2. La Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un contador público titulado que será auxiliado en sus labores por los funcionarios y empleados que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Los gastos que origine el funcionamiento de la Auditoría Fiscal Federal se cubrirán con cargo a un fondo especial.

Artículo 3. La Auditoría Fiscal Federal tendrá competencia:

I. Para practicar en la contabilidad y documentación de los causantes y de las personas relacionadas con ellos auditorías y verificaciones fiscales de activo para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las facultades que otorgan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a sus direcciones, dependencias y los demás organismos fiscales, las disposiciones legales relativas.

II. Para proponer, con apoyo en los resultados de las auditorías, investigaciones o verificaciones que se practiquen, las resoluciones que deban dictar las direcciones administradoras de los impuestos respectivos, la Junta Calificadora del Impuesto Sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador y las Delegaciones Calificadoras del mismo impuesto, así como los demás organismos fiscales.

III. Para investigar el pago de los impuestos de importación y exportación practicando las averiguaciones necesarias en los libros de contabilidad y en la documentación de los causantes, investigaciones que comprenderán el examen de los signos externos que ostenten las mercancías así como la revisión de los pedimentos al amparo de los cuales aparezcan efectuadas las operaciones aduanales.

IV. Para proponer, con base en las auditorías, investigaciones o verificaciones practicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación, promueva la nulidad de las resoluciones que se hubieran dictado lesionando los intereses del Erario Federal, así como, de que se denuncien al Ministerio Público Federal las irregularidades que se hubieran descubierto cuando se consideren constitutivas de delitos fiscales.

V. Para organizar y llevar, con fines fiscales, el registro de contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar sobre balances y declaraciones.

VI. Para designar delegados ante la Junta Calificadora del Impuesto Sobre la Renta, el Departamento Técnico Calificador, las Delegaciones Calificadoras Fiscales, las Direcciones Administrativas de los Impuestos y los demás organismos fiscales. Los delegados desempeñarán las funciones de auditores internos de estas dependencias y organismos.

VII. Para ordenar a las Direcciones y organismos fiscales a que se refiere la fracción anterior que le turnen los expedientes, declaraciones y documentación de los causantes.

VIII. Los demás que le asigne el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 4. La Auditoría Fiscal Federal será la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos. Estas diligencias serán de carácter general y no se limitarán a determinado impuesto.

Artículo 5. Todos los contadores, auditores, inspectores y peritos o investigadores fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de los organismos a que se refiere el artículo 4, fracción II, pasan a depender de la Auditoría Fiscal Federal, con excepción del Servicio de Inspección Fiscal no contable, de los inspectores de pulques, y de los inspectores técnicos no contables de los impuestos especiales a la industria, quienes continuarán adscritos a las dependencias en las que prestan sus servicios.

Artículo 6. Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el Registro de Contadores Públicos.

El registro será voluntario para los interesados y se efectuará cuando satisfagan los requisitos siguientes:

I. Ser de nacionalidad mexicana

II. Tener título de contador público registrado en la Dirección General de Profesiones.

III. No pertenecer a despachos o asociaciones profesionales cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica nombres de personas que carezcan de título expedido por instituciones mexicanas autorizadas para ello por la Dirección General de Profesiones, y

IV. Ser miembro de un Colegio de Contadores reconocido por la Dirección General de Profesiones.

Artículo 7. Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados, con el objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios. En estos casos, se dará crédito a dichos dictámenes sin necesidad de practicar auditorías fiscales salvo las pruebas selectivas que establece el artículo siguiente.

Artículo 8. La Auditoría Fiscal Federal podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se sujetaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. En esas pruebas se oír la opinión del contador público que hubiere dictaminado.

Artículo 9. Si como resultado de las pruebas selectivas se demuestra que en los estados financieros o en las declaraciones dictaminadas por el contador público registrado, existen irregularidades que se traduzcan en la evasión de ingresos fiscales, la Auditoría Fiscal Federal procederá:

I. A cancelar el registro del contador solo para los efectos fiscales de este decreto.

II. A turnar el expediente en que consten las acusaciones realizadas a la Procuraduría Fiscal de la Federación, para que resuelva si procede denunciar los hechos al Ministerio Público a efecto de que ejercite la acción penal correspondiente y para que en su caso, se constituya como coadyuvante.

III. Notificar al Colegio de contadores públicos respectivo las anteriores determinaciones.

Artículo 10. En los casos en que los Contadores Públicos Registrados dictaminen estados financieros o declaraciones de negocios propiedad de causantes con los que tengan lazos de

parentesco, de sociedad o de Asociación, no sedará a sus dictámenes el crédito que establece el artículo 7 de este decreto.

Artículo 11. Las declaraciones a que se refiere el artículo 7 irán siempre acompañadas con:

I. Un balance dictaminado por contador público registrado en la Auditoría Fiscal Federal y el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio inmediato anterior.

II. Las notas aclaratorias que ameriten las partidas de ambos estados financieros, a juicio del contador, para su mejor interpretación.

III. Un informe del mismo contador sobre el balance y estado de pérdidas y ganancias que contenga un capítulo especial sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los causantes.

IV. El dictamen del contador, en el sentido de que la revisión practicada se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las que se aplican de acuerdo con las circunstancias que se presentaron y que se observaron por el causante los principios de contabilidad también generalmente aceptados en forma consistente en relación con el ejercicio inmediato anterior.

V. Estado del movimiento de las cuentas de capital contable.

VI. Estado comparativo del volumen y el costo de lo producido y de lo vendido en el ejercicio que se examina comparándolo con los estados correspondientes a los tres ejercicios inmediatos anteriores, cuando se trate de de causantes de la Cédula II.

VII. Conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable.

VIII. Relación de todas las prestaciones fiscales a que esta sujeto el causante en las que harán constar las bases impositivas y los importes de los impuestos pagados durante el período a que se refiere el dictamen.

IX. Cédula en que se determinen los efectos de los resultados, cuando el causante haya modificado los principios de contabilidad aplicados en el ejercicio inmediato anterior.

X. Estado que muestre los movimientos de las cuentas que registren la estimación de créditos incobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por depreciación y amortización, así como provisiones de pasivo.

TRANSITORIOS

Artículo 1. El presente decreto comenzará a regir 15 días después de su publicación en el “Diario Oficial”.

Artículo 2. Los causantes que tengan declaraciones del Impuesto sobre la Renta pendientes de calificar cualquiera que sea el monto de sus ingresos, podrán recurrir al procedimiento que establecen los artículos 7 y siguientes de este decreto.

En estos casos, los causantes presentarán nuevas declaraciones de conformidad con el artículo 11 y cubrirán las diferencias de impuestos sin imposición de sanciones y sin que proceda la consignación penal, pero causándose los recargos que establecen las Leyes.

No procederá la presentación de las declaraciones conforme a este artículo cuando se haya expedido la orden de auditoría o de investigación y se haya notificado el causante.

Artículo 3. Se derogan todas las disposiciones que se opongan al presente decreto.

Para su debida publicación y observancia expido el presente decreto en la Ciudad de México, Distrito Federal, residencia del Poder Ejecutivo federal, a los veintiún días del mes de Abril de mil novecientos cincuenta y nueve. Adolfo López Mateos. Rúbrica. El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Antonio Ortíz Mena. Rúbrica”.

Fue con este decreto como surgió y dio inició el dictamen del contador público para efectos fiscales, como un método más de fiscalización por parte de la autoridad tributaria.

A medida que se incrementó la práctica del dictamen fiscal, las autoridades consideraron necesario fortalecer su marco legal, de acuerdo con la siguiente cronología:

El 01 de abril de 1967, el CFF derogó el decreto del 21 de abril de 1959, conteniendo los requisitos fundamentales del dictamen fiscal en su artículo 85, así como las sanciones para el contador público que no cumpliera con ellos; incorporando dentro de los requisitos que el dictamen debía formularse de acuerdo con las normas de auditoría, las cuales ya se había impuesto como normas de actuación profesional los contadores afiliados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Un 09 de abril de 1980 se publica el reglamento del artículo 85 del CFF que reguló diversos aspectos del contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.

El 01 de enero de 1983 se reforma el CFF estableciendo la trascendencia legal del dictamen fiscal en su artículo 52, los requisitos generales para su validez y las sanciones para el contador público que incumpliera las disposiciones relativas.

Con fecha 29 de febrero de 1984 se emite el reglamento del CFF estableciendo en el capítulo III todo lo relacionado con los dictámenes fiscales.

El 01 de enero de 1991 entran en vigor las disposiciones en las que se establece a través del artículo 32-A la obligatoriedad de dictaminar sus estados financieros a aquéllos contribuyentes que se ubiquen en los supuestos contenidos en dicho artículo. Teniendo efecto estas disposiciones a partir del ejercicio de 1990.

Un 31 de marzo de 1992, se reformó el artículo 55 del RCFE para establecer que en la revisión del dictamen las autoridades fiscales podrán requerir indistintamente al contador, al contribuyente o a terceros la información y documentación necesaria para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a través del dictamen, y eliminar así el llamado “procedimiento de revisión secuencial”²⁹.

En fecha 22 de diciembre de 1993, se publica en el DOF la modificación de la fracción I del artículo 52 del CFF para establecer en un inciso B que las personas de nacionalidad extranjera conforme a los tratados de los que México sea parte, también pueden dictaminar en México a partir del 01 de enero de 1996.

El 15 de diciembre de 1995 en el DOF se publicaron diversas reformas relacionadas con el dictamen fiscal con vigencia a partir del 01 de enero de 1996 entre ellas: la incorporación como obligadas al dictamen fiscal a las entidades que formen parte de la administración pública estatal o municipal, la tipificación de las sanciones a los contadores públicos consistentes en amonestación, disminuyéndose el tiempo máximo de suspensión para los contadores públicos por irregularidades en su trabajo e informes de a tres a dos años.

²⁹ *Vid Infra.*, pp. 46-47.

Fue el 05 de enero de 2004, cuando se implementó un cambio en los artículos 47 y 52-A del CFF: en el primero, relacionado con la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias por parte de la autoridad fiscal cambiando el termino “podrán” por “deberán”; en el segundo con el establecimiento oficial de la revisión secuencial respecto de todos los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros de forma obligatoria o voluntaria, ambos, con sus salvedades.

Para el ejercicio 2008, se modificó nuevamente el propio artículo 52-A del CFF, agregando las actuales seis excepciones al procedimiento de revisión secuencial³⁰.

Conforme se ha ampliado la obligatoriedad para que ciertos contribuyentes dictaminen sus estados financieros para fines fiscales se ha dado un cambio en la relación del contador público y la autoridad tributaria, pasando de ser un apoyo en la fiscalización a ser un fiscalizador. De la misma forma, con respecto a los clientes o contribuyentes que contratan los servicios de un contador público registrado ya no como asesor, sino como un fiscalizador más.³¹

Como hemos visto, a lo largo del tiempo han surgido modificaciones comunes al dictamen fiscal ya sea a través del código, reglamentos y circulares hasta culminar con su texto actual, sin que se haya modificado sustancialmente la esencia del Decreto de 1959.

2.2 Naturaleza jurídica

En materia fiscal la fuente de la obligación tributaria es la ley -ex lege-, que es un acto unilateral del órgano legislativo.

Como vimos en el capítulo anterior, existen obligaciones en materia fiscal de tipo formal como las de hacer que son adicionales o complementarias a la sustantiva de dar. Es así como el artículo 32 A del CFF establece en relación a la obligatoriedad del dictamen fiscal:

Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado:

La obligación de dictaminar no se vincula con el principio constitucional de legalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV, que exige que todos los elementos del tributo estén previstos en una ley en sentido formal y material. Ya que este principio deja fuera las obligaciones de naturaleza formal como las de hacer, distintas de la sustantiva de dar dentro de las cuales encuadramos la obligatoriedad del dictamen fiscal. Al respecto es pertinente enunciar la siguiente tesis relacionada:

³⁰ *Vid Infra.*, pp. 44-45.

³¹ GARZA OYERVIDES, Raúl Flavio. “Presente y futuro del dictamen fiscal”. *Veritas. Revista del colegio de Contadores Públicos de México, A. C.* (diciembre 2002): pp. 37-38.

<http://www.offixfiscal.com.mx/dictamen/dic02.pdf>

Registro No. 184896
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Febrero de 2003
Página: 326
Tesis: 2a. XIV/2003
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, IMPUESTA EN EL ARTÍCULO 32-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El dispositivo citado que establece la obligación a cargo de determinadas categorías de contribuyentes de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en términos del numeral 52 del Código Fiscal de la Federación, no contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que dicho principio exige que todos los elementos del tributo estén previstos en una ley en sentido formal y material, también lo es que en él no quedan comprendidas las obligaciones de naturaleza formal adjetiva distintas de la de pago del gravamen correspondiente, por lo que la obligación de dictaminar los estados financieros no se vincula con el principio constitucional en comento, pues ni en forma expresa o implícita incide en la determinación de los elementos de un tributo, tales como el sujeto pasivo, el objeto, la tasa, la tarifa, la base gravable y la época de pago, ya que el dictamen sólo produce la presunción de que son ciertos los hechos afirmados en él, en términos del referido artículo 52.

Amparo directo en revisión 1167/2000. Banco Nacional de Comercio Interior, S.N.C. 4 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matias.

Tenemos así, que existe una disposición tributaria específica que constriñe a los sujetos ubicados en este supuesto a llevar a cabo una obligación formal de hacer. En este caso la de hacer dictaminar sus estados financieros, que de manera simple implica una forma de cerciorarse y verificar por parte de la autoridad fiscal sobre la correcta determinación de las obligaciones fiscales de algunos contribuyentes.

El artículo 52 del mismo CFF menciona:

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

- I. ...
- II. ...

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

IV ...

De la interpretación armónica del artículo 52, fracción III del CFF, el dictamen e informe tienen la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión, que no es obligatoria para las autoridades porque no constituye una resolución proveniente de órganos de la administración que encarnen la voluntad del fisco y que no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, pues el contador en el ejercicio de su labor, no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, dentro de una relación de supra a subordinación. Nuestra Constitución reserva a la autoridad administrativa el ejercicio de la facultad revisora en materia fiscal del Estado, sin que esté permitido delegarla mediante ley o convenio a particulares³²

Aun cuando el primer párrafo del artículo 52, nos habla de que los hechos afirmados en el dictamen están revestidos de una presunción de veracidad, no debe ser confundido con la presunción de legalidad fiscal, ya que esta considera a todo acto o resolución proveniente de autoridad fiscal, emitido conforme a derecho. Esta presunción sólo opera respecto a los hechos, de tal manera que los mismos se considerarán ciertos salvo que mediante otros medios de prueba se desvirtúe esta presunción.

Por tanto, podemos definir al dictamen de estados financieros para efectos fiscales como un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal y financiera del contribuyente o responsable solidario, que no es obligatoria para las autoridades, pero que tiene pleno valor probatorio respecto de los hechos afirmados en él³³; al efecto, aplican las siguientes tesis de la SCJN:

Registro No. 190944
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XII, Octubre de 2000
Página: 351
Tesis: 2a. CXXIX/2000
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. SU NATURALEZA JURÍDICA.

³² PÉREZ BECERRIL, *ob. cit.*, p. 85.

³³ “Revisión del dictamen fiscal. Puntos por considerar que limitan el objeto o el alcance de los requerimientos en contra de los contadores públicos”. Revista *Práctica Fiscal*, núm. 484, (1ª decena octubre 2007): p. D1.

El artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que el dictamen indicado debe contener la opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales y el diverso numeral 86 del propio código, establece que los dictámenes efectuados por el contador público autorizado son interpretaciones u opiniones que no obligan a las autoridades fiscales. En tal virtud, de la interpretación armónica de dichos preceptos se colige que el dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación. No es óbice a lo anterior, que al tenor del artículo 83-A del citado código tributario, vigente en mil novecientos noventa y ocho, el aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado en los términos de ley y en el momento oportuno, produzca el efecto de dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, en virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 87 del ordenamiento invocado, el dictamen de mérito está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, actividad que sí constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del código referido, vigente en mil novecientos noventa y ocho, tiene como elemento toral que el órgano del Estado en ejercicio de su imperio, motu proprio, somete unilateralmente al gobernado, obligándolo a permitir el ejercicio de su función de inspección, verificación o comprobación de las obligaciones fiscales, cualidad que de ninguna manera tiene el dictamen de estados financieros del contribuyente, dada su naturaleza de un diagnóstico u opinión de tales estados, carente de fuerza obligatoria.

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

Registro No. 184907

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Febrero de 2003

Página: 326

Tesis: 2a. XVII/2003

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO.
EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997,
NO IMPLICA LA DELEGACIÓN DE LA FACULTAD REVISORA DEL ESTADO.**

El contador público autorizado, al emitir el dictamen previsto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1997, no ejerce una función de verificación reservada a la autoridad fiscal, pues si bien revisa la situación fiscal del sujeto pasivo del tributo, ello es con la finalidad de sustentar la afirmación de los hechos o actos detallados en su dictamen, en cumplimiento a la obligación impuesta por el propio precepto, sin que ello constituya un acto de comprobación, que en sentido estricto corresponde a la autoridad fiscal. Además de que en la práctica del dictamen citado, para comprobar el debido acatamiento de las obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria no delega alguna de las facultades de que está investida ni hace uso de ellas, ya que conforme a lo ordenado en los artículos 42, fracción IV y 52, antepenúltimo párrafo, del Código invocado, el ejercicio de la facultad revisora del Estado está reservado a la autoridad fiscal, sin que el contador público autorizado sea un órgano de la administración pública federal, por lo que legalmente no le pueden ser delegadas facultades de ninguna naturaleza, ni mucho menos puede ejercer la facultad revisora, pues su actuación consiste en auxiliar tanto a los contribuyentes como a las autoridades hacendarias

federales, de manera que dicho informe está sujeto a la revisión y comprobación que de él, en su momento, haga la autoridad exactora; por tanto, dicho dictamen tiene naturaleza de una mera opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, en términos de lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del referido artículo 52.

Amparo directo en revisión 1167/2000. Banco Nacional de Comercio Interior, S.N.C. 4 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Registro No. 199466
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
V, Febrero de 1997
Página: 125
Tesis: P. XXII/97
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa, Constitucional

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO NO VIOLA LOS ARTÍCULOS 80 Y 90 CONSTITUCIONALES.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pero no regula un acto de fiscalización porque aun cuando al rendirse deba acompañarse un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, a fin de que adquieran presunción de veracidad los allí afirmados por el contador público autorizado, lo cierto es que éste sólo emite una opinión de carácter técnico que no obliga a las autoridades administrativas, las que conservan íntegras sus facultades de comprobación, entre ellas, la de revisar los dictámenes sobre los estados financieros y su relación con el cumplimiento de las normas fiscales, misma que pueden llevar a cabo en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, según lo previsto por los artículos 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, en el contador público autorizado no se delega función pública alguna porque a través del dictamen sobre los estados financieros no comprueba la autoridad administrativa el debido acatamiento a las disposiciones fiscales, lo que ocurre hasta que revisa el dictamen y la documentación relativa, dictamen que no constituye, por tanto, acto de autoridad.

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

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

Registro No. 199465
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
V, Febrero de 1997

Página: 124
Tesis: P. XXI/97
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa, Constitucional

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación obliga a determinados contribuyentes a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. La anterior obligación no implica el ejercicio de ningún acto de fiscalización, entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos de lo dispuesto por el artículo 52 del ordenamiento legal citado se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes cuando, entre otros requisitos, el contador público emita conjuntamente con el dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, al hacerlo sólo se está dando cumplimiento a una obligación en la forma y términos exigidos por la norma legal, pero el dictamen no obliga a la autoridad, y hasta que ésta lo revisa hace uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42, fracción IV, del citado código. Por tanto, si la obligación aludida es ajena a las facultades de comprobación, no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional que se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas las formas de comprobación fiscal.

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

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

El Dictamen de Estados Financieros que para efectos fiscales emite el Contador Público independiente autorizado, tiene el mismo valor jurídico que poseen las declaraciones anuales que para efectos de ISR, IETU, IDE, IVA y, en su caso del IEPS que presentan los contribuyentes, ya que ambos se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Es decir, lo asentado por el contribuyente en sus declaraciones anuales, al igual que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo que la autoridad fiscal demuestre lo contrario.

Al respecto, resulta aplicable el siguiente precedente del otrora Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO. Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a éste acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en

ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera a favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos.

Juicio atrayente No. 100/92/3085/92.- Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández.

Precedente SS-322 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, no. 73, 3ª Época, año VII, enero 1994.

Finalmente, dentro de la naturaleza jurídica del dictamen, encontramos que, por su valor probatorio –salvo prueba en contrario-, puede tenerse por acreditado el acto de aplicación en un juicio de amparo contra leyes y el consecuente interés jurídico del quejoso –contribuyente dictaminado- para promoverlo, de acuerdo con la siguiente jurisprudencia:

Registro No. 176557

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXII, Diciembre de 2005

Página: 291

Tesis: 2a./J. 143/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. POR REGLA GENERAL, TIENE VALOR PROBATORIO PARA ACREDITAR EL ACTO DE APLICACIÓN EN UN JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES Y, CONSECUENTEMENTE, EL INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVERLO.

El dictamen formulado por contador público autorizado, en términos de los artículos 32-A, 52 y 52-A del Código Fiscal de la Federación, es un documento que contiene información relativa a la situación fiscal del contribuyente, pues se trata de un diagnóstico u opinión que se formula con base en la información y documentación analizada por el contador, a fin de exponer el estado que guarda dicha situación fiscal; además, se elabora al tenor de las reglas establecidas en el mencionado Código y su Reglamento, por lo que supone el apego a éstas, lo que explica que el citado artículo 52 establezca que los hechos afirmados en el dictamen se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, supuesto que constituye una presunción legal y, por ende, es suficiente para considerar que con dicho dictamen, por regla general, puede tenerse por acreditado el acto de aplicación en un juicio de amparo contra leyes y el consecuente interés jurídico del quejoso para promoverlo, pues hasta en tanto dicha presunción legal de certeza no sea desvirtuada, tiene valor probatorio en relación con los actos o hechos realizados por el contribuyente; lo anterior, siempre que los actos o hechos dictaminados se sustenten en lo previsto en las leyes tributarias que se estimen aplicadas, ya que se entiende que éstas sirven de base para la afirmación efectuada en relación con los hechos analizados por el contador público.

Contradicción de tesis 101/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 7 de octubre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Guadalupe de la Paz Varela Domínguez.

Tesis de jurisprudencia 143/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de noviembre de dos mil cinco.

CAPÍTULO III SUJETOS VINCULADOS

El dictamen fiscal, como obligación tributaria formal, contempla la participación de sujetos cuya responsabilidad está sujeta y determinada por las leyes fiscales aplicables. Estos sujetos son el contador público dictaminador, el contribuyente dictaminado y los responsables solidarios y/o terceros relacionados.

Estos sujetos involucrados, al ser determinantes en el establecimiento y cumplimiento de la obligación jurídica tributaria del dictamen deberán poseer ciertas características, de orden técnico y legal que condicionan su participación y responsabilidad dentro del mismo, como a continuación se desglosa.

3.1 El contador público dictaminador.

El Contador Público, es el profesional que lleva a cabo la revisión de los estados financieros de los contribuyentes, y quien emite una opinión por medio del dictamen fiscal en base a la ejecución de pruebas selectivas, pero nunca basada en una revisión total de la operación del contribuyente.

El dictamen fiscal, al ser concebido desde un principio como una extensión o derivación de la auditoría de estados financieros, constituye una actividad importante y “privativa” de la Contaduría Pública organizada en nuestro país, quien tiene la autorización legal para su ejercicio. Las dos organizaciones más importantes y representativas de nuestro país son el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.³⁴ fundado en 1923 y la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos A.C.³⁵ fundada en 1972.

³⁴ El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP) es una federación fundada en 1923, que se conforma de 59 colegios de profesionistas que agrupan a más de 20 mil contadores públicos asociados en todo el país.

Es un organismo eminentemente social que persigue como propósito primordial atender a las necesidades profesionales y humanas de sus miembros, para así elevar su calidad y preservar los valores que han orientado la práctica de la carrera de contador público.

Es una institución normativa, puesto que de ella han emanado disposiciones como el código de ética profesional, que establece las reglas de conducta que todo asociado debe cumplir para ser considerado parte de esta institución.

Durante más de 30 años fue el cuerpo normativo en principios de contabilidad generalmente aceptados, y ahora ha delegado esta función en el organismo independiente Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Desde hace más de 20 años estableció un programa de educación profesional continua, que ha servido como base para que desde 1998 se haya creado la certificación profesional del contador público. Es la primera institución en México que en el año 2005 recibió el certificado de idoneidad para actuar como entidad certificadora por parte de la Secretaría de Educación Pública.

Este organismo emite la normatividad relativa al trabajo del auditor independiente, normas que son utilizadas en diversos países además de México.

En un entorno global el IMCP pertenece al organismo regional AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad), que agrupa a la profesión de toda América, y al organismo mundial IFAC (International Federation of Accountants).

La máxima autoridad del IMCP reside en la Asamblea General de Socios, conformada por todos los contadores asociados a alguno de los colegios federados que forman parte del IMCP. El órgano de gobierno lo constituye la Junta de Gobierno integrada por el Comité Ejecutivo Nacional y los Presidentes de los 59 colegios federados.

La Junta de Gobierno delega sus facultades directivas en el Comité Ejecutivo Nacional integrado por el Presidente, el Vicepresidente General, nueve Vicepresidentes de Operación, cinco Vicepresidentes Regionales, el Secretario, el Tesorero y el Protesorero. La vigilancia del organismo queda a cargo del Auditor y su administración a cargo del Director Ejecutivo.

Esto es así, debido a que el CFF señala como limitante que solo los contadores públicos que forman parte de la membresía de algún colegio o asociación reconocida por la SEP pueden acceder a obtener el registro respectivo como Contador Publico Registrado (en adelante CPR), como comúnmente les es llamado dentro de la jerga contable.

Esta limitante de pertenencia tan controvertida, por una probable violación a la garantía de libertad de asociación ha sido tema de análisis por parte de la SCJN quien la ha resuelto a través de jurisprudencia de la siguiente manera:

Registro No. 170331
Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVII, Febrero de 2008
Página: 311
Tesis: 1a./J. 15/2008
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO. EL ARTÍCULO 52, FRACCIÓN I, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA EMITIR AQUÉLLOS CON REPERCUSIONES FISCALES, NO VIOLA EL ARTÍCULO 9o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2004).

³⁵ Para el año de 1971 la idea de separarse del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. toma fuerza entre varios de sus socios debido a que “se violaba los derechos de contadores mexicanos, además de que otorgaba ciertos privilegios a la enseñanza sajona y a las oficinas contables asentadas en territorio nacional, que en su mayoría eran lideradas por firmas extranjeras”. Encabezados por Luis González Dávalos, Jaime Bladinieres Jiménez, Ricardo Du Tilly, José Antonio Fernández Arena y Daniel Ramos Sánchez entre otros inconformes que optaron por rescindir su membresía del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En base a ello, iniciaron los trámites que dieran origen a un nuevo Colegio que cumpliera con las aspiraciones profesionales de cada uno de sus agremiados, bajo la premisa de la Asociación: crear y hacer crecer el *nacionalismo* de la Contaduría Pública mexicana. El 15 de septiembre de 1972, se formó la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal, A. C. su referente más significativo.

Actualmente sus agremiados rebasan el millar de asociados, cuenta en la parte de normatividad interna con estatutos, Código de Ética, reglamentación diversa dentro de las que destacan las relativas a la Norma de Actualización Académica, encaminada a ordenar y evaluar la calidad y la capacitación del Contador Público. Cuenta con representación ante instancias de los poderes Ejecutivo y Legislativo, Instituciones Culturales y de organizaciones ciudadanas en general.

Es la segunda fuerza colegiada de la contaduría pública mexicana.

La Asamblea General de Colegios, es el órgano máximo y está constituida a través de los delegados oficiales de cada colegio federado, el Consejo Directivo, la Comisión de Vigilancia, la Comisión de Honor y Justicia, el Colegio Consultivo y las Comisiones de Trabajo.

Los colegios federados eligen cada dos años a un Consejo Directivo como órgano de gobierno encargado de llevar a cabo los lineamientos y decisiones que emanen de la Asamblea General de Colegios.

La citada disposición legal, al establecer que para emitir dictámenes con repercusiones fiscales los contadores públicos deben pertenecer a un colegio profesional reconocido por la Secretaría de Educación Pública, no viola la garantía de libre asociación contenida en el artículo 9o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así en virtud de que la importancia de la actividad recaudatoria del Estado exige que los profesionistas que dictaminen los estados financieros y la situación fiscal de los contribuyentes, reúnan ciertos requisitos que respalden y garanticen la confiabilidad de dichos dictámenes, para que tanto el Estado como los particulares puedan atenerse a los efectos jurídicos fiscales que produzcan; de ahí que la exigencia de ser miembro de un colegio profesional autorizado por la Secretaría mencionada no vulnere la aludida garantía constitucional, pues si el contador público no desea pertenecer a algún colegio o asociación de profesionistas, tiene derecho a no asociarse. Amparo en revisión 1260/2005. René Hernández Camacho 19 de octubre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 258/2007. Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C. y otros. 14 de noviembre de 2007. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Rosalía Argumosa López y Roberto Lara Chagoyán.

Amparo en revisión 313/2007. Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C. y otros. 14 de noviembre de 2007. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Rosalía Argumosa López y Roberto Lara Chagoyán.

Amparo en revisión 246/2007. Eustacio Antonio López Vargas y otros. 14 de noviembre de 2007. Mayoría de cuatro votos. Disidente y Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Rosalía Argumosa López y Roberto Lara Chagoyán.

Amparo en revisión 275/2007. Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C. y otros. 14 de noviembre de 2007. Mayoría de cuatro votos. Disidente y Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Rosalía Argumosa López y Roberto Lara Chagoyán.

Tesis de jurisprudencia 15/2008. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de seis de febrero de dos mil ocho.

Ejecutoria:

1.- Registro No. 20744

Asunto: AMPARO EN REVISIÓN 258/2007.

Promovente: ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS, COLEGIO PROFESIONAL EN EL DISTRITO FEDERAL, A.C. Y OTROS.

Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVII, Febrero de 2008; Pág. 249.

La presentación del dictamen fiscal es una obligación y responsabilidad del contribuyente sujeto pasivo, y en él se manifiesta una opinión del contador público. Por tanto, la responsabilidad del contador público consiste únicamente en expresar una opinión sobre dichos estados financieros tomados en su conjunto y en la opinión que emite sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Lo anterior hace considerar dos razonamientos fundamentales:

- Que para emitir un dictamen fiscal es necesario practicar una auditoría de los estados financieros del contribuyente.
- Que la auditoría practicada deberá estar sustentada en las normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar, la cual sirve de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

El contador público, colegiado o asociado, está obligado y deberá cumplir con estas normas y procedimientos de auditoría derivado de dos vertientes: la institucional y la jurídica.

Institucionalmente la emisión del dictamen fiscal requiere cumplir con lo dispuesto en los siguientes boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar que de forma genérica mencionan:

Boletín 4010, Dictamen del auditor. Menciona que el dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

Boletín 4040, Otras opiniones del auditor. Menciona lo procedente cuando se le solicita al auditor su opinión sobre ciertos hechos o información distinta de los estados financieros tomados en su conjunto. En su párrafo de alcance este boletín señala opiniones emitidas para cumplir con disposiciones legales y reglamentarias.

Boletín 4060, Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados. Menciona que, en ocasiones, la administración de la compañía presenta, junto con los estados financieros y sus notas información adicional así llamada genéricamente, información de carácter fiscal.

En lo que respecta a la vertiente jurídica, desde 1967, se estableció en el CFF que el dictamen debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría, lo cual constituyó un reconocimiento explícito de las normas de actuación profesional que la contaduría pública afiliada al IMCP se había autoimpuesto previamente.

Es así como actualmente, la fracción II del artículo 52 del CFF menciona:

...

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

...

A su vez, el artículo 52 del RCFF señala:

Artículo 52.- Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del Código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

I.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento,

II.- Las relativas al trabajo profesional, cuando:

a).- La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;

b).- El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y

c).- Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financiero en su conjunto.

3.1.1 Requisitos del contador público para dictaminar.

El primer párrafo del artículo 52 del CFF lleva implícita el otorgamiento de confianza de la autoridad al trabajo del CPR llevado a cabo mediante la elaboración del dictamen fiscal, al señalar que: *“Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes...”*

Lo anterior, ejemplifica la responsabilidad y el riesgo que significan otorgar el registro para formular dictámenes a profesionistas que no cuenten con la capacidad teórica y técnica, así como la práctica requerida para ejercer su profesión; al tiempo que justifica el derecho de la autoridad de cerciorarse, de que los dictámenes que se le presentan con relación a los contribuyentes sean confiables, así como de que quienes efectúan tales dictámenes, tengan la obligación de asegurarle al contribuyente su capacidad profesional.³⁶

Por lo que, para poder llevar a cabo el dictamen fiscal, los contadores públicos deben cumplir con una serie de requisitos establecidos a través del CFF y su reglamento.

Al respecto el artículo 52 del CFF señala entre otros:

³⁶ GARZA GALINDO, *ob. cit.*, p. 1.

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

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 registro 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 propia Secretaría, cuando menos en los 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 profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y solo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública.; además deberán 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.

...

Por su parte, el RCFE en sus artículos 45 y 45-A añade:

Artículo 45.- El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de las 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 está sujeto 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 la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

Artículo 45-A.- Los contadores públicos registrados ante la Secretaría o los que deseen obtener su registro en los términos del artículo 52 del Código, que presten sus servicios a una persona moral, deberán presentar aviso conjuntamente con el que prevé el artículo 46 de este Reglamento en el que harán constar lo siguiente:

I.- Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.

II.- Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral antes citada.

III.- Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.

IV.- Nombres de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

Así como la legislación fiscal establece los requisitos al contador público para dictaminar, también, en correlación, el artículo 53 del RCFF establece los impedimentos señalados al contador público para dictaminar, los cuales son:

Artículo 53.- Estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

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

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

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

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

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

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

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

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

3.2 El contribuyente dictaminado.

Una vez que por mandato Constitucional, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos³⁷, las disposiciones tributarias de nuestro país han clasificado a los contribuyentes -sujetos pasivos de la relación tributaria-, en personas físicas y personas morales. Estos contribuyentes, son sobre quienes recaen las obligaciones tributarias de hacer, no hacer y permitir o tolerar.

El CFF establece en el tercer párrafo de su artículo 6o la carga para los contribuyentes de la determinación de las contribuciones a su cargo, -salvo disposición expresa en contrario- y que por exclusión corresponderá a la autoridad fiscal. Situación que comúnmente llamamos autodeterminación de contribuciones.

En relación con el dictamen fiscal, la figura del contribuyente dictaminado es determinante para la existencia del mismo; toda vez que el dictamen constituye un medio de fiscalización adicional por parte de la autoridad hacendaria, a través del contador público registrado, cuyo objetivo prioritario es el análisis de la situación fiscal de dicho contribuyente, es decir, si las contribuciones así autodeterminadas fueron correctamente efectuadas y enteradas.

Sin embargo, el dictamen fiscal constituye una disposición tributaria cuyo contenido no necesariamente es de carácter obligatorio para todos los contribuyentes, sino para aquéllos que se encuentren dentro de los supuestos que estipula la norma³⁸; mientras que, por otro lado, dicho dictamen puede ser voluntario para quienes así decidan hacerlo.

3.2.1 Contribuyentes obligados.

El dictamen fiscal, como obligación tributaria de hacer -o formal- distinta a la de dar -o sustantiva-, se encuentra regulada en el artículo 32-A del CFF, que establece quienes son los contribuyentes obligados a dictaminarse y cuales son los supuestos que actualizan la hipótesis para tal fin.

Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, **están obligadas a dictaminar**, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$34,803,950.00**, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a **\$69,607,920.00** o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a

³⁷ *Vid Supra.*, p. 3.

³⁸ *Vid Infra:* **3.2.1 Contribuyentes obligados.**

continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este Artículo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

Sobre la obligatoriedad contenida en esta disposición, es de observarse el planteamiento hecho sobre la inconstitucionalidad de la misma, al excederse en lo dispuesto por la norma constitucional sobre la obligación de contribuir al gasto público; al devenir el gasto hecho por el contribuyente para dictaminarse como jurídicamente innecesario, ya que como mencionamos anteriormente, el dictamen fiscal posee el mismo valor probatorio de las declaraciones presentadas ante la autoridad y que ambos, -dictamen formulado y declaraciones- una vez presentados, pueden ser sometidos a revisión posterior por la autoridad fiscal. Al respecto, es conveniente conocer lo señalado por el doctor Alonso Pérez Becerril:

“Se cumple con la obligación de contribuir, al pagar conforme a derecho los impuestos y contribuciones a que estamos obligados, para lo cual se tiene que efectuar una serie de gastos hasta cierto punto normales, referidos a la contabilidad, toda vez que existe obligación constitucional y legal de llevarla. Sin embargo, a pesar de que ya se pagaron las contribuciones y se gastó en llevar una contabilidad, se pretende que se vuelva a realizar otro gasto, como lo es el pagarle a un contador público independiente autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de que revise los estados financieros y de su opinión al respecto, gasto este, que resulta innecesario para el contribuyente, ya que la opinión de dicho profesional contable no tiene plena validez, pues las autoridades fiscales pueden revisar y plantear objeciones al dictamen fiscal emitido por el mismo, o realizar una visita domiciliaria a contribuyente dictaminado”³⁹.

3.2.2 Contribuyentes voluntarios.

El referido artículo 32-A del CFF en su redacción, introduce la opción del dictamen voluntario para aquéllos contribuyentes que deseen incorporarse a la figura del dictamen fiscal, como a continuación se señala:

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

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

³⁹ PÉREZ BECERRIL, *ob. cit.*, p. 90.

Es de notar que la opción de dictaminar los estados financieros para efectos fiscales, es exclusiva para personas físicas con actividades empresariales y personas morales que no estén obligadas en los términos del artículo 52 del CFF.

A la luz de este razonamiento, se hace imperativo el señalar una probable transgresión al principio de equidad tributaria al no permitírsele a los contribuyentes de otros regímenes ejercer la opción y sobre el particular, la SCJN ha señalado:

Registro No. 189961
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIII, Abril de 2001
Página: 498
Tesis: 2a. XXXIX/2001
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

ESTADOS FINANCIEROS. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLEZCA QUE SÓLO LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES, EXCLUYENDO A LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES, PUEDEN, VOLUNTARIAMENTE, DICTAMINARLOS MEDIANTE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación al establecer que sólo las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros mediante contador público autorizado, pueden optar por hacerlo en términos de lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que dicho principio constitucional se encuentra referido a la situación relevante que para efectos fiscales tenga un contribuyente en relación con otros, de tal suerte que la exclusión que hace el legislador en el mencionado artículo 32-A de las personas físicas con ingresos por honorarios profesionales no implica un trato inequitativo o discriminatorio, pues para todos los que se ubiquen en la hipótesis de ser personas físicas con actividades empresariales o morales les será aplicada la norma legal en cita, supuesto en el que no encuadran las personas físicas con honorarios profesionales, debido a que su actividad no es empresarial y su finalidad primordial no es la obtención de un lucro; de ahí que si se trata de personas que se encuentran en hipótesis diversas, no debe dárseles igual trato, atendiendo al contenido de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se establecen los diversos supuestos respecto de los cuales deben presentarse los estados financieros, señalando la distinción entre las obligaciones de las personas morales y las de las personas físicas con honorarios profesionales. Esto es, si se toma en consideración que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales tienen como principal objeto el lucro mercantil, mientras que las personas físicas que obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial, teniendo, además, unas y otras una capacidad económica, financiera y administrativa notoriamente desigual, es inconcuso que se encuentra plenamente justificado el trato fiscal diferente que se les otorga en el aludido artículo 32-A.

Amparo en revisión 2213/99. Armando Gálvez Pérez Aragón. 2 de marzo de 2001. Cinco votos.
Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Respecto a la disposición invocada que señala la posibilidad de que residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país puedan ser sujetos del dictamen fiscal de forma voluntaria mediante la sujeción a las reglas de carácter general que al respecto emita la SHCP; es importante señalar que dichas reglas no han sido emitidas por esta autoridad, por lo que en la práctica, quienes se encuentran en este supuesto, siguen las reglas ordinarias establecidas para los connacionales que deciden de manera voluntaria dictaminarse.

Sobre la posible trasgresión al principio de equidad tributaria, por trato inequitativo respecto a los residentes en el extranjero, se señala la siguiente tesis:

Registro No. 189962
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIII, Abril de 2001
Página: 497
Tesis: 2a. XXXVIII/2001
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

ESTADOS FINANCIEROS. AL ESTABLECER EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON BASE FIJA O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS PUEDEN OPTAR PORQUE AQUÉLLOS SEAN REVISADOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, EXCLUYENDO DE TAL PRERROGATIVA A LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación que otorga a los residentes en el extranjero con base fija o establecimiento permanente en el país el privilegio de que puedan optar porque sean revisados sus estados financieros por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no da un trato discriminatorio con relación a las personas físicas con ingresos por honorarios profesionales y, por tanto, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que la hipótesis de dictaminar estados financieros no es aplicable para estas últimas, pues la interpretación sistemática de las disposiciones contenidas en el precepto legal en cuestión, pone de relieve que sólo se refiere y es aplicable a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales a que se alude en el referido artículo 32-A, no así a alguna persona física sin actividades empresariales. Lo anterior es así, porque las actividades que se desarrollan en dichos establecimientos o bases son de naturaleza empresarial y conforme a lo previsto en la exposición de motivos que dio origen a la referida norma legal se busca proteger los ingresos generados en territorio nacional; luego, no existe parámetro comparativo alguno entre los contribuyentes señalados del que se pueda alegar un trato inequitativo.

Amparo en revisión 2213/99. Armando Gálvez Pérez Aragón. 2 de marzo de 2001. Cinco votos.
Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

3.3 Responsables solidarios y/o terceros relacionados.

Además del contador público registrado y el contribuyente dictaminado, existe la figura de los responsables solidarios y/o terceros relacionados que detentan -junto con estos- una participación dentro de la figura del dictamen fiscal.

Esto es así, debido a que, estos sujetos se encuentran estrechamente relacionados con el contribuyente dictaminado y por tanto son sujetos de revisión y de responsabilidad tributaria.

El artículo 26 del CFF señala quienes ostentan la calidad de responsables solidarios:

Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

Como terceros relacionados se entienden aquéllos sujetos que han tenido relación de negocios con el contribuyente dictaminado, ya sea en su calidad de cliente o como proveedor.

El CPR no es responsable solidario en materia fiscal, en virtud de que en ninguna de las diversas hipótesis de responsabilidad solidaria que prevé el CFF se establece dicha circunstancia. Así como también lo sostiene el otrora Tribunal Fiscal de la Federación:

RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO, NO TIENE ESTE CARÁCTER EL CONTADOR PÚBLICO QUE DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE PARA FINES FISCALES. Es indebido atribuir la calidad de tercero o responsable solidario al contador público que dictamina para fines fiscales los estados financieros de un contribuyente, en virtud de que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al referirse limitativamente a los sujetos que pueden ser responsables solidarios con los contribuyentes, no menciona con ese carácter al profesionista en cuestión, quien tampoco reviste la característica de un tercero, sino la de un auxiliar técnico del contribuyente, que contrata sus servicios para la formulación del dictamen, según se interpreta del artículo 52 del citado ordenamiento fiscal que regula el registro de los contadores públicos, los términos y condiciones en que debe efectuarse el dictamen sobre los estados financieros, en tanto que por tercero debe entenderse a aquel sujeto que ha tenido relación de negocios con el contribuyente, ya sea como cliente o como proveedor

Precedente SS-226

Juicio Atrayente No. 280/91/373/91.- Resuelto en sesión de 26 de febrero de 1993, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Avellino C. Toscano Toscano.⁴⁰

⁴⁰ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª época, año VI, No. 62, febrero 1993, p. 9.

CAPÍTULO IV EFECTOS JURÍDICOS

La presentación del dictamen fiscal elaborado por contador público registrado, acarrea una serie de consecuencias o efectos jurídicos sobre los sujetos relacionados con dicho dictamen, las cuales pueden ocasionar daños en su esfera jurídica patrimonial.

Debido a que -como hemos analizado- el dictamen no es un acto de fiscalización directo y definitivo cuyo resultado implique el acatamiento, sujeción o adhesión total de la autoridad fiscal, sino que, está supeditado a una probable revisión por constituir -en términos laxos-, un acto de buena fe y confianza por parte de la autoridad hacia el contador publico que lo elabora, salvo prueba en contrario.

Existe la creencia entre muchos contribuyentes que el dictamen fiscal es una alternativa para evitar que la autoridad les practique una revisión, debido a interpretaciones incorrectas de las facultades de comprobación en contribuyentes que dictaminan sus estados financieros.

Esto es así debido a raíz de que el 5 de enero del 2004, se incorporó el artículo 52-A al CFF con el denominado: “procedimiento de revisión secuencial” respecto de todos los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros de forma obligatoria o voluntaria; el cual implica que la autoridad fiscal al hacer uso de sus facultades de comprobación, está obligada a revisar primero el dictamen elaborado por el CPR y posteriormente -de ser necesario-, al contribuyente.

Sin embargo, esta revisión secuencial no es definitiva, ya que las autoridades podrán ejercer sus facultades de comprobación de manera conjunta, indistinta o sucesivamente conforme lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 del CFF; así como que el mismo artículo 52-A del mismo ordenamiento contempla cinco hipótesis de excepción a la revisión secuencial de acuerdo con lo siguiente:

...

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen”.

Es de observarse, que en la práctica, el dictamen fiscal lejos de convertirse en una garantía de certeza sobre el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales para los contribuyentes dictaminados, ha generado un fenómeno curioso: el hecho de dictaminarse los ha convertido en contribuyentes cautivos y por tanto, es en ellos en quienes la autoridad fiscal ha intensificado la vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por lo que, la creencia de que el dictamen es una vía para evitarse molestias con una revisión directa de la autoridad, es una apreciación totalmente incorrecta. Situación que opera en las vertientes tanto de los obligados como de los voluntarios, ya que una vez dictaminados, ambos tipos son susceptibles de revisión.

La sola presentación del dictamen fiscal emitido por CPR aunada a la hipótesis de una futura revisión del mismo por parte de la autoridad fiscal, abren un abanico de diversos efectos que la legislación contempla -una vez actualizados como irregularidades- como determinantes de sanciones que impactan de forma directa y significativa a los sujetos administrados como a continuación desgloso:

4.1 PARA EL CONTADOR PÚBLICO DICTAMINADOR

Resulta incuestionable que la autoridad fiscal tiene la responsabilidad de vigilar, mediante sus facultades de fiscalización, el trabajo efectuado por los dictaminadores para de esta forma, valorar la calidad de los dictámenes fiscales recibidos, desarrollando un proceso de evaluación de los auditores que dictaminan, de acuerdo con lo establecido en el CFF⁴¹.

Por ello, aun cuando hemos ya mencionado que el contador público dictaminador no tiene la calidad de responsable solidario o tercero, al ser la figura sustantiva del dictamen fiscal, una vez que elabora y presenta su trabajo, es susceptible de ser afectado por los siguientes supuestos:

4.1.1 Revisión del dictamen y requerimiento de información.

La revisión del dictamen formulado por contador público registrado, no constituye un acto de las facultades de fiscalización o comprobación de la autoridad directa hacia el contribuyente, sino que constituye generalmente un acto o procedimiento previo y preparatorio al ejercicio directo de las mismas sobre el contribuyente dictaminado⁴².

Cuando la autoridad decide llevar a cabo la revisión del dictamen, sustenta esta acción en el artículo 42 fracción IV y 52-A fracción I del CFF los cuales permiten la revisión del dictamen de estados financieros para efectos fiscales así como en algunas fracciones del artículo 17 del RISAT.

A mayor abundamiento, el artículo 42 fracción IV, del CFF menciona:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

.....

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

.....

Por su parte, la fracción I, del artículo 52-A señala:

Artículo 52-A.- Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

⁴¹ Ver artículo 42, facultades de comprobación.

⁴² *Vid Infra.*, 4.2.2 requerimiento de información, 4.2.3 visita domiciliaria y 4.2.4 revisión de gabinete.

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

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

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

...

Respecto de la revisión del dictamen formulado por contador público registrado, el RISAT en su artículo 17 contempla:

Artículo 17.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

...

X.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos...

.....

XV.- Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar...

.....

XXV.- Dejar sin efectos las órdenes de visitas domiciliarias, los requerimientos de información que se formulen a los contribuyentes, así como la revisión de papeles de trabajo que se haga a los contadores públicos registrados.

.....

XXVIII.- Requerir a los contribuyentes, importadores, exportadores, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, así como a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos datos, otros documentos, instrumentos e informes y, tratándose de dichos contadores, para que exhiban sus papeles de trabajo, con objeto de que el Fisco Federal pudiera querellarse, denunciar, formular declaratoria de que haya sufrido o pueda sufrir perjuicio, recabar de los servidores públicos y fedatarios y personas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, así como allegarse de la información, documentación o pruebas necesarias para que las autoridades competentes formulen la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público, e intercambiar información con otras autoridades fiscales.

.....

Sin embargo, la AGAFF delega estas funciones en sus Administraciones y Subadministraciones Locales de Auditoría Fiscal que correspondan al domicilio del contribuyente, de acuerdo con el artículo 19 del mismo ordenamiento:

Artículo 19.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades que a continuación se precisan:

A. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal:

I.- Las señaladas en las fracciones II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXXI, XXXII, XXXIII, XXXIV, XXXV, XXXVII, XXXVIII, XL y XLIII del artículo 17 de este Reglamento.

II.- Informar a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en el ejercicio de la facultad a que se refiere el artículo 17, fracción XV de este Reglamento, de las irregularidades cometidas por contadores públicos registrados al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, o de dictámenes relativos a operaciones de enajenación de acciones, o de cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones y que ameriten exhortar o amonestar al contador público, o bien, suspender o cancelar su registro por no cumplir con las disposiciones fiscales, y proponer a dicha Administración General el exhorto o la amonestación al contador público registrado o la suspensión o cancelación del registro correspondiente, en los casos en que proceda.

III.- Informar a la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de los asuntos de que tengan conocimiento con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, que estén o pudieran estar relacionados con el financiamiento, aportación o recaudación de fondos económicos o recursos de cualquier naturaleza para que sean utilizados en apoyo de personas u organizaciones terroristas que operen o cometan actos terroristas en el territorio nacional o que operen en el extranjero o para la comisión de actos terroristas internacionales; o con operaciones con recursos de procedencia ilícita, a que se refiere el Código Penal Federal, sujeto a lo previsto en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

IV.- Tramitar las solicitudes de marbetes y precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen y ordenar su elaboración.

B. Subadministraciones Locales de Auditoría Fiscal:

I.- Las señaladas en las fracciones II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XV, XVIII, XXII, XXIV, XXVII, XXXII, XXXIII, XXXIV, XXXV y XXXVII del artículo 17 de este Reglamento.

II.- Las señaladas en las fracciones V, VII, X, XXXI y XXXVII del artículo 9 de este Reglamento. Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal estarán a cargo de un Administrador Local, quien será auxiliado en el ejercicio de las facultades conferidas en este artículo por los Subadministradores Locales de Auditoría Fiscal “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7” y “8”, Jefes de Departamento, Coordinadores de Auditoría, Enlaces, Supervisores, Auditores, Inspectores, Verificadores, Ayudantes de Auditor y Notificadores, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Del análisis de estas disposiciones comunes relativas a la revisión del dictamen se desprenden las siguientes generalidades y precisiones:

- La autoridad fiscal tiene la facultad legítima de revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos registrados.
- Derivado del procedimiento de revisión secuencial -en el caso de inicio de las facultades de comprobación fiscal-, primeramente se requerirá al contador público para revisar su dictamen fiscal.
- La revisión del dictamen fiscal consiste literalmente en solicitar información de tipo documental, es decir, de forma escrita.
- Los papeles de trabajo –propiedad del auditor-, son un instrumento que sirve de apoyo al trabajo del auditor en donde plasma de forma ordenada, detallada y sistemática el análisis y resultado de las operaciones de la entidad auditada, dejando evidencia de su trabajo de revisión; después de aplicar las técnicas y procedimientos de auditoría en que sustenta la opinión emitida. No son una copia fiel o duplicado de la contabilidad del sujeto dictaminado.

El objetivo de hacer mención de lo anterior es poner énfasis en una serie de discrecionalidades relacionadas con la revisión del dictamen fiscal llevadas a cabo en la práctica por la autoridad al momento de llevar a cabo la revisión al CPR de su dictamen.

Por ejemplo, la revisión inicia por parte de la Administración Local de Auditoría Fiscal que corresponda, enviándole un citatorio al contador público para que acuda a las oficinas de la autoridad con sus papeles de trabajo generados de su dictamen a efecto de que estos le sean revisados.

Sin embargo, una vez que el contador público acude a las oficinas de la autoridad, para exhibir sus papeles de trabajo, la revisión de los mismos se convierte en una comparecencia a manera de entrevista, donde se parte de una serie de cuestionamientos directos al propio contador -a modo de declaración- a fin de que éste justifique y aclare cualquier duda por parte de la autoridad respecto de la situación fiscal del contribuyente.

Este sistema de “revisión”, contraviene lo dispuesto por las disposiciones fiscales atrás enunciadas; toda vez que no existe sustento legal en ninguna disposición sustantiva o

adjetiva que contemple este método que implica que el ejercicio de las facultades de comprobación se desahoguen de forma personal o mediante comparecencias.

De forma particular, los artículos 42 fracción IV del CFF y 52-A, no permiten, facultan o reglamentan que para realizar la revisión del dictamen se deba citar de forma personal al contador en el domicilio de las autoridades fiscales. Aún en el supuesto de que la autoridad tuviera facultades a través de su reglamento interno, éste no puede generar procedimientos especiales no contemplados en el artículo 48 del CFF.

De acuerdo con el artículo 16 constitucional, nadie puede ser molestado en sus papeles –contabilidad-, sino mediante mandamiento escrito de la autoridad que funde y motive las causas legales del procedimiento.

La comparecencia del contador público ante la autoridad fiscal para la revisión de su dictamen fiscal viola dos aspectos vinculados con la intimidad: los aspectos objetivos y los elementos subjetivos del gobernado, ya que por el hecho de que el contador dictaminador acuda ante las autoridades fiscales a desahogar las diligencias de revisión de papeles de trabajo, ya se está contraponiendo a los intereses del gobernado –contribuyente dictaminado-, pues aquél actúa sin un apoyo legal que sustente la referida actuación.⁴³

El aspecto objetivo tiene que ver con el derecho a la intimidad personal y familiar el cual implica que nadie puede interferir en nuestra persona, familia o bienes –incluso en nuestra contabilidad- al estar tutelados por un mando del “derecho a la vida privada” pues la contabilidad implica información numérica personal producto de las operaciones ordinarias de un sujeto persona física ó moral que no debe ser divulgada fuera de los casos expresos permitidos por la ley.

El aspecto subjetivo presume que el derecho a la intimidad impide a las autoridades a citar a los contribuyentes a que desahoguen actuaciones verbales si ellos no están presentes y además, a que los terceros se abstengan de divulgar o informar a las autoridades de los “secretos” que tuvieron a su alcance mientras dictaminaban sus estados financieros.

El conocimiento que obtuvo el contador público como producto del desarrollo de su trabajo en la elaboración del dictamen sobre la información del contribuyente dictaminado, puede ser revelado a la autoridad por coacción de ésta, violando con este tipo de comparecencias el secreto profesional que se encuentra contemplado dentro del derecho fundamental a la intimidad.

De esta forma, el derecho a la intimidad y el secreto profesional, son derechos que la autoridad fiscal y el propio contador dictaminador no pueden vulnerar sin la voluntad del titular del derecho –el contribuyente dictaminado-, pues en tanto este no conozca de forma cierta y objetiva la información que rendirá su contador ante la autoridad fiscal, no queda en aptitud de manifestar su consentimiento para que aquél revele de forma verbal la

⁴³ SOLIS, Adolfo. “Ilegalidades en el dictamen de estados financieros”. *Contaduría Pública B. C. Órgano oficial de difusión del Colegio de Contadores Públicos de Baja California, A. C.*, núm. 02 (diciembre 2008). <http://www.contadoresbc.org/revista/edicion2-Dic08/ilegalidades.html>

información propia de su actividad, aún cuando esta ya haya sido reflejada en el dictamen presentado.

Por otra parte, la autoridad fiscal en estas comparecencias, no solo requiere al CPR sus papeles de trabajo, sino que conforme al artículo 52-A fracción I, inciso F del CFF, le solicitan “*cualquier tipo de información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente*”; dando lugar con ello a interpretaciones diversas, lo que genera que en la práctica la autoridad solicite al dictaminador informes y documentos que desconoce o no tiene en su poder, al tratarse de información que de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría –que por disposición expresa el CPR debe aplicar⁴⁴- no esta obligado a conocer o a tener en su poder y que forman parte de la contabilidad del contribuyente dictaminado.

Dentro de las disposiciones comunes a la revisión de los dictámenes, las mismas hacen referencia indistintamente a los términos “información” y “documentación”, los cuales poseen una naturaleza jurídica que los diferencia uno del otro; por información, de manera genérica podemos entender datos, respuestas o explicaciones que deben proporcionarse en relación con hechos, actos o situaciones jurídicas. Mientras que por documentación entendemos los instrumentos públicos o privados -documental- que acreditan o hacen constar un hecho, acto o situación jurídica.

En virtud de lo anterior, bajo la figura de “revisión de papeles de trabajo”, las autoridades no pueden requerir al contador público documentos que formen parte de la contabilidad del contribuyente dictaminado, salvo disposición legal o colegiada que obliguen al contador a recopilar o conservar dicha información contenida en el dictamen, pues al hacerlo, -como en la práctica sucede-, las autoridades no están procediendo a la revisión del dictamen sino a la revisión del contribuyente, por conducto o a través del contador dictaminador.

Conforme a la garantía de seguridad jurídica, los papeles o la contabilidad del contribuyente son secretos e inviolables, salvo que exista mandato por escrito de autoridad competente. Al requerir la autoridad al contador público documentación que no esta obligado a conservar se vulneran las garantías tanto del contador público como del contribuyente dictaminado. Las del contador al exigirle la exhibición de papeles que no son de su propiedad y de los cuales carece de imperio legal para obligar al contribuyente a que se los proporcione. Al contribuyente dictaminado por no mediar mandamiento directo por escrito expreso a su nombre, donde las autoridades exijan la exhibición de documentos que son de su propiedad y no del contador público dictaminador.

La antinomia jurídica entre la fracción I, del artículo 52-A y la fracción II, del 53-A del CFF es uno de las causas de esta violación, debido a que mientras el primer artículo menciona las facultades de las autoridades para requerir al contador público la información y documentación relacionada con el dictamen, el 53 en su fracción II señala un plazo de quince días “*tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen que esta en poder del contribuyente*”.

⁴⁴ Vid Supra., p. 32.

Como vimos, en el apartado de naturaleza jurídica del dictamen fiscal, no se trata de un acto de fiscalización en sentido estricto, por tanto, mediante el dictamen no se genera una relación jurídica entre el contador público y el contribuyente. De lo anterior se desprende que los contadores no tienen ninguna clase de poder o potestad para exigir a otras personas la exhibición de papeles de trabajo que formen parte de la contabilidad.

En virtud del análisis anterior, la facultad de comprobación que indica la fracción IV, del artículo 42 del CFF, es para revisar los dictámenes del contador público, pero no para revisar en forma directa a los contribuyentes dictaminados, pues para ello se cuenta con otra clase de facultades de comprobación como la visita domiciliaria y la revisión de gabinete.

Las facultades que tienen las autoridades para requerir a los contadores públicos la información y documentación a que hace referencia el artículo 52-A, fracción I del CFF, se encuentra limitada y debe ser interpretada a la luz de los objetivos de la revisión del dictamen y de los elementos que deben tener o conservar los contadores que dictaminen, de tal forma que no es viable requerir la exhibición de documentos e informes que no tengan relación con los dictámenes o que no se esté obligado a tener o conservar en su poder⁴⁵.

Podemos concluir entonces, que la revisión del dictamen fiscal, constituye generalmente un acto o procedimiento previo y preparatorio al ejercicio directo de las facultades de comprobación sobre el contribuyente dictaminado que debe ser tomado en cuenta como el probable primer efecto jurídico de afectación para el contador público registrado.

La función de evaluar la actuación profesional del CPR recae en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), área “encargada de supervisar y evaluar la Contaduría Pública que se dictamina para efectos fiscales, contribuyendo al incremento de la recaudación a través del efecto multiplicador de la presencia fiscal efectiva” –de acuerdo con la página electrónica del SAT⁴⁶-, quien a su vez la delega en la Administración Central de Control y Evaluación de Fiscalización Nacional “B”, siendo la unidad: Coordinación de Operación de la Fiscalización Nacional la que efectúa todos los trámites que deben seguir los expedientes de actuación profesional del CPR desde su recepción, propuesta de sanción al Comité Mixto de Evaluación de la Actuación Profesional de los Contadores Públicos Registrados hasta la notificación -en su caso-, de la sanción impuesta al CPR.

La labor del Comité Mixto de Evaluación de la Actuación Profesional de los Contadores Públicos Registrados es analizar, evaluar y en su caso, sancionar la actuación profesional del CPR⁴⁷, de acuerdo a su marco legal y normativo vigente; donde se revisa y evalúa que la autoridad emita la sanción de acuerdo a su falta, según lo establecido en el CFF y en su

⁴⁵ “Revisión del dictamen fiscal. Puntos por considerar que limitan el objeto o el alcance de los requerimientos en contra de los contadores públicos”. Revista *Práctica Fiscal*, núm. 484, (1ª decena octubre de 2007): p. D8.

⁴⁶ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/20_9172.html

⁴⁷ Fuente: Reglamento de integración y funcionamiento del Comité.

reglamento, además de la debida evaluación de las normas y procedimientos de auditoría y el apego al Código de Ética Profesional.

Este comité reviste especial importancia para el CPR, ya que es el órgano colegiado que realmente sanciona la actitud del contador público infractor, el cuál está conformado por personal del SAT y de la Contaduría Pública organizada de nuestro país, de la siguiente manera, de acuerdo con su Reglamento de Integración y Funcionamiento:

**MIEMBROS Y CARGOS DE PARTICIPANTES DEL COMITÉ MIXTO DE
EVALUACIÓN DE LA ACTUACIÓN PROFESIONAL DE LOS CONTADORES
PÚBLICOS REGISTRADOS**

Administrador Central de Control y Evaluación del la Fiscalización Nacional “B”. AGAFF.	Presidente
Administrador de Supervisión de Revisión de Dictámenes. AGAFF.	Secretario Técnico
Administrador Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora. AGAFF.	Vocal
Administrador Central de Procedimientos Legales de Fiscalización. AGAFF.	Vocal
Administradores Centrales de AGGC.	Vocales (2)
Administradores Central de AGSC.	Vocal
Administradores Centrales de AGJ.	Vocal
IMCP.	Invitados (2)
FNAMCP.	Invitado

Los vocales tendrán voz y voto; serán Administradores Centrales y no se aceptarán las suplencias.

Los invitados, participarán como órgano de consulta y tendrán sólo voz y preferentemente serán miembros de la Comisión de Honor u Órgano equivalente en sus instituciones y serán designados por el presidente de sus instituciones.

Las decisiones del Comité **serán inapelables ante éste, sin que ello limite al CPR a ejercer sus derechos constitucionales para impugnar ante los tribunales competentes la sanción que le sea notificada.** Estas sanciones serán impuestas respecto de los asuntos que sean sometidos a su consideración, tomando como marco de referencia lo dispuesto en el artículo 57 del RCFE y en la legislación vigente.

Asimismo, considerará cualquier otro elemento de importancia, que le aporte elementos para determinar si el CPR observó una actuación profesional apegada al marco legal y normativo vigente, o si incurrió en incumplimiento, negligencia o trasgresión al mismo. En su caso, analizará las causales para sancionar la actuación profesional del CPR,

determinando la procedencia de la imposición de las sanciones previstas en el CFF y su reglamento:

- a) exhortos
- b) amonestaciones
- c) suspensiones y,
- d) cancelaciones

Los vocales y demás participantes, del SAT en el Comité, no deberán dar audiencias a ningún CPR que quiera tratar asuntos evaluados o por evaluar por el Comité, salvo con el conocimiento y autorización del Administrador General correspondiente.

La participación de los invitados de la Contaduría Pública, se circunscribirá a opinar exclusivamente sobre las evidencias obtenidas por el SAT, en el proceso de revisión de papeles de trabajo y se abstendrán de intervenir en realizar cualquier gestión a favor de algún CPR.

A través de este Comité, el SAT recibirá de parte de la Contaduría Pública los casos de inconsistencias y otros asuntos relacionados con la revisión de papeles de trabajo de sus socios para los efectos procedentes. La Contaduría Pública fomentará el estricto apego a su Código de Ética Profesional y a la aplicación de las Normas y Procedimientos de Auditoría así como NIF's en la formulación de los dictámenes fiscales presentados por sus socios.

Una vez que en sesión de Comité ha sido tomada la decisión de sancionar a un CPR, el oficio respectivo de notificación le es enviado para su notificación a través de la autoridad competente –Administración Local de Recaudación-. La elaboración, envío a la autoridad competente y su registro en el “Módulo Sancionador del Sistema de CPR's” se llevan a cabo en un plazo que no excederá de 50 días hábiles computados a partir del día hábil siguiente al de la celebración del Comité.

4.1.2 Exhorto o amonestación.

Una vez que la autoridad fiscal ha revisado el dictamen emitido por el CPR, una de las consecuencias jurídicas que pueden afectar al contador público es el hecho de ser exhortado o amonestado.

A partir de 1996, se incorporó al artículo 52 del CFF la figura del exhorto, sin embargo su particular inclusión no ha sido reglamentada, por lo que a la interpretación literal del antepenúltimo párrafo del artículo 52 del CFF que menciona: *“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...”* se infiere que el exhorto o la amonestación pueden ser optativos, equivalentes y/o excluyentes uno del otro.

Al no estar reglamentada la opción del exhorto, se desconoce con toda claridad cuáles serían las causas que darían motivo a la imposición de un exhorto, si estos son acumulativos y en su caso si genera algún otro efecto.

Sin embargo, en la práctica el exhorto ha consistido en una forma de llamar la atención al contador público por alguna situación no trascendente que omitió -en opinión de la autoridad revisora- cumplir en su informe.

Respecto de la amonestación, el RCFF en su artículo 57 fracción I, menciona:

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.

...

En cuanto a la competencia para ejercer las facultades de revisión del dictamen fiscal y proponer sanciones como el exhorto y la amonestación se encuentra en la fracción II, del artículo 19 del Reglamento Interior del SAT que menciona:

Artículo 19.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponde, ejercer las facultades que a continuación se precisan:

A. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal:

....

II.- Informar a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal en el ejercicio de la facultad a que se refiere el artículo 17, fracción XV de este Reglamento, de las irregularidades cometidas por contadores públicos registrados al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes. O de dictámenes relativos a operaciones de enajenación de acciones, o de cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones y que ameriten **exhortar o amonestar** al contador público, o bien suspender o cancelar su registro por no cumplir con las disposiciones fiscales, y proponer a dicha Administración General el exhorto o la amonestación al contador público registrado o la suspensión o cancelación del registro correspondiente, en los casos en que proceda.

La amonestación se puede considerar como una exhortación y conminación para que el contador público no reitere una conducta u omisión contraria a las disposiciones legales y reglamentarias mencionadas; es una advertencia que las autoridades fiscales dirigen al responsable, haciéndole ver la irregularidad y sus consecuencias, y de que se le podría imponer una mayor sanción por reincidencia⁴⁸.

La SCJN se ha pronunciado sobre la legalidad del artículo 57 del RCFF en relación con el 52 del CFF a través de la siguiente tesis:

Registro No. 168355
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVIII, Diciembre de 2008
Página: 299
Tesis: 2a. CLI/2008
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

CONTADORES PÚBLICOS DICTAMINADORES DE ESTADOS FINANCIEROS. EL ARTÍCULO 57, FRACCIÓN II, INCISO a), DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESPETA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).

De la comparación de tal precepto con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que lo rige, se advierte que no excede los supuestos establecidos en este último, ya que previamente la norma emitida por el Congreso de la Unión establece las conductas infractoras y las sanciones aplicables al contador público registrado que incurra en aquéllas. Efectivamente, el numeral 52 puntualiza que el contador público que no cumpla con las disposiciones legales, no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación, o no aplique procedimientos de auditoría, se hará acreedor, previa audiencia concedida por la autoridad administrativa, a ser exhortado o sancionado con amonestación, o bien, a una suspensión hasta por dos años de los efectos de su registro como contador público autorizado. A su vez, el artículo 57 del Reglamento concreta en sus fracciones e incisos las conductas antijurídicas establecidas en la norma legal que desarrolla, lo que evita la arbitrariedad de la autoridad sancionadora. En tales condiciones, el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación respeta el principio de legalidad contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que las penas que desarrolla o pormenoriza están previstas en una ley en sentido formal y material.

Amparo en revisión 921/2008. J. Edmundo Bermúdez Jiménez. 12 de noviembre de 2008. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

4.1.3 Suspensión.

Las hipótesis previstas por la legislación fiscal para que el CPR sea suspendido, se encuentran en la fracción II, del artículo 57 del RCFF:

⁴⁸ “Dictamen fiscal. Principales consecuencias por no presentarlo o presentarlo incorrectamente”. Revista *Practica Fiscal*, núm. 549, (3ª decena julio 2009): p. A31.

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:

.....

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.

...

A diferencia de la amonestación, en este supuesto no se está ante la presentación incompleta de la información, sino ante acciones y omisiones más graves que implican violaciones a las disposiciones legales y reglamentarias (contravenir, no formular) o ante conductas reincidentes. Cuando se actualizan esas hipótesis, las autoridades fiscales podrán suspender temporalmente el registro del contador para formular dictámenes para efectos fiscales. Esta suspensión sólo opera sobre la facultad para formular tales dictámenes por un tiempo determinado que no podrá exceder de los máximos establecidos en el mismo reglamento.

Respecto al hecho de que el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del CFF solo fija en un “hasta por dos años” las suspensión de los efectos del registro otorgado al CPR, como una probable violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica y de exacta aplicación de las leyes por no establecer los elementos que debe valorar la autoridad sancionadora para determinar su duración en diferentes y específicas circunstancias, la SCJN ha emitido las siguientes tesis:

Registro No. 168175
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIX, Enero de 2009
Página: 783
Tesis: 2a. CLVIII/2008
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

CONTADORES PÚBLICOS DICTAMINADORES DE ESTADOS FINANCIEROS. LOS ARTÍCULOS 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 57, FRACCIÓN II, INCISO a), DE SU REGLAMENTO, QUE PREVEN LA SUSPENSIÓN DE LOS EFECTOS DE SU REGISTRO, NO VIOLAN LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA POR NO ESTABLECER LOS ELEMENTOS QUE DEBE VALORAR LA AUTORIDAD SANCIONADORA PARA DETERMINAR SU DURACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).

Los citados preceptos establecen los supuestos en los que procede suspender el registro de los contadores públicos autorizados para dictaminar estados financieros y determinan que tal suspensión podrá ser "hasta por dos años", esto es, fijan el límite temporal máximo de duración de la referida suspensión. En congruencia con lo anterior, si la duración de ésta oscila entre un mínimo y un máximo, es claro que las autoridades sancionadoras están en posibilidad de fijar la que corresponda atendiendo a los elementos y circunstancias propias del caso concreto, es decir, dichas autoridades en uso de su arbitrio y en cumplimiento a la obligación que tienen de fundar y motivar sus actos, deben expresar las razones y circunstancias que justifiquen la duración de la suspensión en cada caso particular, de ahí que los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 57, fracción II, inciso a), de su Reglamento, no violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el hecho de no establecer los elementos que debe valorar la autoridad sancionadora para determinar su duración.

Amparo en revisión 223/2008. José de Jesús Monforte Isidro. 26 de noviembre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco Gorka Migoni Goslinga.

Registro No. 168356
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVIII, Diciembre de 2008
Página: 299
Tesis: 2a. CLII/2008
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

CONTADORES PÚBLICOS DICTAMINADORES DE ESTADOS FINANCIEROS. EL ARTÍCULO 52, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESPETA EL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACIÓN DE LAS LEYES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).

El citado numeral, aunque no contemple un mínimo para la suspensión del registro a contadores públicos dictaminadores, y utilice la preposición "hasta" para precisar el máximo de dos años por el que podrá aplicarse dicha sanción, respeta el principio de exacta aplicación de las leyes, contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues acorde con la tesis 2a. CXXV/99, publicada con el rubro: "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE EMPLEAN LA PREPOSICIÓN „HASTA’ NO SON INCONSTITUCIONALES.", la circunstancia de que el artículo 52, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, no contemple un mínimo para la referida suspensión de los contadores públicos dictaminadores, no puede estimarse inconstitucional por dejar al arbitrio de la autoridad su determinación, pues del contenido de la norma se desprende implícitamente que el mínimo a imponer, no puede ser otro que un día y el máximo el que el propio precepto señala, de lo que se sigue que la disposición indicada prevé un sistema flexible al contemplar un mínimo y un máximo para que la autoridad haga uso de su arbitrio e individualice la suspensión fijando su plazo.

Amparo en revisión 921/2008. J. Edmundo Bermudez Jiménez. 12 de noviembre de 2008. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

La resolución que impone al CPR una suspensión de su registro, constituye una resolución definitiva⁴⁹ que es impugnante ante el TFJFA para el CPR, como se demuestra con la siguiente tesis por contradicción:

Registro No. 173352
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Febrero de 2007
Página: 733
Tesis: 2a./J. 21/2007
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS. AL SER LA SUSPENSIÓN DE SU REGISTRO UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE LE CAUSA AGRAVIO EN MATERIA FISCAL, ES IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 11 DE SU LEY ORGÁNICA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que por "materia fiscal" debe entenderse todo lo relacionado con la recaudación de impuestos o de multas o con las sanciones impuestas por infracciones a las leyes tributarias. Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la tesis 2a. XI/2003, que el requerimiento de información y/o documentos que formula el fisco federal al contador público autorizado que dictaminó los estados financieros, con copia al contribuyente, en términos del artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, constituye una resolución definitiva que afecta a ambos, respecto de la cual, si se pretende su nulidad, es necesario impugnarla a través del juicio contencioso administrativo de manera destacada, ya que se impone al profesionista señalado por el desempeño de su actividad. Ahora bien, la expresión "que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores" contenida en el artículo 11, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se refiere a una afectación relacionada con el

⁴⁹ *Vid Supra.*, p. 53.

cumplimiento de las leyes fiscales, así como a los casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco, por la determinación de una obligación fiscal en cantidad líquida; por la negativa de la devolución de ingresos indebidamente percibidos por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales; o por la imposición de multas por infracción a las normas administrativas federales. En consecuencia, la suspensión del registro que autoriza a un contador público para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal diferente a los supuestos señalados y, por ende, es impugnabile a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual debe agotarse previamente al juicio de garantías.

Contradicción de tesis 196/2006-SS. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito. 31 de enero de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón.

Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava

Tesis de jurisprudencia 21/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de febrero de dos mil siete.

Nota: La tesis 2a. XI/2003 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, febrero de 2003, página 324, con el rubro: "DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. EL REQUERIMIENTO FORMULADO POR EL FISCO AL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN I, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA PARA EFECTOS DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO."

Ejecutoria:

1.- Registro No. 20096

Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 196/2006-SS

Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO Y EL TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN

MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL QUINTO CIRCUITO

Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Abril de 2007; Pág. 676;

4.1.4 Cancelación del registro.

La cancelación del registro es –con mucho–, el efecto jurídico mas grave para el CPR dictaminador. Debido a que implica que jamás podrá volver a dictaminar válidamente estados financieros con fines fiscales a persona física o moral alguna. Privándolo de forma definitiva para formular cualquier tipo de dictamen para efectos fiscales.

De acuerdo con la fracción III, del artículo 57 del RCFE:

...

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.

Una de las causales particulares por las que procede la autoridad fiscal a la cancelación del registro del CPR, se da cuando ni el que firmó el dictamen fiscal ni un representante legal debidamente acreditado de acuerdo con el artículo 19 del CFF, acudió al citatorio de la autoridad en la fecha y hora y con todos sus papeles de trabajo que le fueron en él requeridos.

Esto es así, ya que de acuerdo con el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del CFF -que fue modificado a partir del 01 de enero de 2004-, establece esta sanción draconiana que la autoridad fiscal impuso a los CPR dictaminadores que no se presenten a la revisión de papeles de trabajo, como a continuación se observa:

...

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.

...

La estadística siguiente muestra las cancelaciones de registro de CPR desde 1998 al mes de abril de 2009⁵⁰:

AÑO	No.
1998	3
1999	0
2000	0
2001	7
2002	2
2003	4
2004	4
2005	5
2006	12
2007	12
2008	28
2009 (abril)	11

4.1.5 Multa

Un efecto jurídico negativo de la presentación del dictamen fiscal derivado de diversas irregularidades relacionadas, es la infracción impuesta al CPR considerada por el CFF consistente en que el contador público que dictamine no observe la omisión por parte del contribuyente dictaminado de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente dictaminado; siempre y cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 91-A del CFF:

Artículo 91-A.- Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

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

Es importante resaltar, que la infracción se configura sólo cuando la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

⁵⁰ Fuente: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Una vez actualizada la infracción, el artículo 91-B del mismo CFF, señala el monto pecuniario al que se hace acreedor el CPR acreedor.

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.

4.2 PARA EL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO

Ocurren efectos de naturaleza formal o procedimental a favor o en contra de las personas dictaminadas, de manera que las disposiciones legales otorgan un tratamiento específico para los contribuyentes que hayan presentado correctamente el dictamen: en materia de devolución de contribuciones, presentación de declaraciones complementarias, facultades de comprobación de la autoridad, conclusión anticipada de visitas domiciliarias y cumplimiento espontáneo de obligaciones fiscales de acuerdo con los artículos 22, 32, 42 y 47 y 73 del CFF.

Estos “efectos favorables”, no son materia de estudio de este trabajo de tesis, debido a que los mismos no impactan negativamente en la esfera jurídica patrimonial de los sujetos vinculados al dictamen fiscal y por tanto, no son susceptibles de ser combatidos por los medios de defensa jurídicos establecidos. Además de existir literatura y trabajos de investigación extensos sobre la materia en el ámbito contable-fiscal.

Entre los principales efectos jurídicos negativos que el contribuyente dictaminado puede enfrentar por el sólo hecho de dictaminarse o de que se presente incorrectamente su dictamen fiscal -de ser el caso- se encuentran: el pago de diferencias, requerimiento de información, visita domiciliaria, revisión de gabinete, multa o, que su dictamen no surta efectos legales.

Como podremos observar mas adelante, estos efectos se relacionan entre sí en muchos casos, siendo consecuencia unos de otros y no constituyen efectos aislados; sin embargo se presentan de forma separada para su mejor comprensión y estudio.

4.2.1 Pago de diferencias.

El dictamen fiscal proporciona cierta seguridad jurídica al contribuyente dictaminado de que ha sido objeto de una revisión fiscal por un profesional, auxiliar de la administración pública tributaria. Pero también implica la obligación legal de pagar las diferencias de impuestos que ahí se determinan.

Por tanto, el primer efecto jurídico para el contribuyente dictaminado –de ser el caso-, es el entero de las diferencias determinadas como resultado del trabajo llevado a cabo por el CPR dentro del plazo señalado por el CFF para efectos de que se consideren realizados en forma espontánea y no hacerse acreedores a una multa.

El penúltimo párrafo, del artículo 32-A del CFF, menciona respecto a las diferencias determinadas por el CPR :

...

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen”.

...

El contribuyente dictaminado no debe olvidar que la presentación de la “declaración complementaria por dictamen” deberá realizarse conjuntamente con el pago de diferencias determinadas en su caso, dentro del período de los 10 días posteriores a la presentación del dictamen fiscal. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 del CFF:

Artículo 32.- Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

I. ...

II. ...

III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.

...

4.2.2 Requerimiento de información.

El requerimiento de información al contribuyente dictaminado como un efecto de la presentación y posterior revisión del dictamen fiscal, recibe en la práctica el tratamiento de una revisión de gabinete, por tanto, será abordado en el apartado 4.2.4 “Revisión de gabinete”; esto es así debido a que el artículo 52-A del CFF en su fracción II, contempla que si la revisión del dictamen no le satisface a la autoridad, procede entonces a iniciar sus facultades de comprobación con el contribuyente, como a continuación se indica:

...

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha

información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

...

4.2.3 Visita domiciliaria.

La visita domiciliaria es una de las facultades de comprobación que opera a favor de la autoridad fiscal. Dicha facultad es otorgada –en esencia- para revisar en la residencia de los contribuyentes cuestiones relativas a las obligaciones fiscales a los que se encuentran sujetos, ya sea formales o materiales, lo que evidentemente constituye un acto grave de molestia, pues se trata de una de las excepciones a la garantía de inviolabilidad del domicilio en términos del artículo 16 Constitucional que menciona en lo relativo:

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.

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...

Respecto a este precepto el maestro Margáin Manautou menciona que: “encierra una garantía de seguridad jurídica al establecer que la autoridad debe justificar su actuación y además razonar su proceder cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte a alguien...”⁵¹”

De forma particular la visita domiciliaria, es señalada por el artículo 42 del CFF:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

⁵¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa. 12ª edición actualizada. México 1993. p. 222.

.....

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 la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación 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.

...

Dicha facultad, se relaciona de forma estrecha con el dictamen fiscal concordando en dos circunstancias especiales, las cuales, pueden ser interpretadas como beneficio y perjuicio derivado de la presentación del dictamen:

- Cuando la autoridad fiscal esta llevando a cabo una visita domiciliaria y el contribuyente visitado es sujeto obligado del dictamen fiscal o elije someterse a el voluntariamente. La autoridad **concluirá** anticipadamente la visita domiciliaria que este llevando a cabo.
- Cuando con posterioridad a la presentación del dictamen fiscal y su revisión por parte de la autoridad fiscal, concurren las causales establecidas en el artículo 47 del CFF, la autoridad **iniciará** sus facultades de comprobación -visita domiciliaria-.

Lo anterior de acuerdo con los artículos 47 y la fracción II del artículo 52-A del CFF⁵², los cuales, señalan y relacionan la visita domiciliaria con la figura del dictamen fiscal de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 47.- Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

⁵² *Vid Supra.*, pp. 64-65.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

Las particularidades de la visita domiciliaria están contenidas principalmente en los artículos 42, 43, 44, 45, 46, 46-A y 47 del CFF.

Del análisis de la relación entre la visita domiciliaria y el dictamen, se colige que ambas figuras buscan la certeza de la correcta aplicación de las leyes tributarias; sin embargo, el dictamen por ser llevado a cabo por una persona ajena a la autoridad, reviste de mayor confianza para el contribuyente, y en la práctica, los contribuyentes prefieren dictaminarse a padecer los efectos de una visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal.

Las consecuencias de una visita domiciliaria son diversas, sin embargo, la principal, es la probable determinación de contribuciones omitidas por el contribuyente visitado, lo cual lleva aparejado la consecuente imposición de accesorios a las mismas consistentes en multas, recargos y actualizaciones que deberán ser cubiertas en los plazos así establecidos por las disposiciones fiscales aplicables y que pueden ser combatidas por los medios de defensa establecidos.

4.2.4 Revisión de gabinete.

También llamada “de escritorio”, está contemplada de manera general en la fracción II, del artículo 42 del CFF y posee la característica principal de que la revisión del contribuyente ocurre generalmente en las oficinas de la autoridad fiscal, de ahí el nombre de revisión de gabinete o de escritorio.

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

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.

...

La reglamentación de la revisión de gabinete la encontramos principalmente en el artículo 48 del mismo ordenamiento fiscal:

Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

De manera particular, en relación con el dictamen fiscal, el artículo 55 del RCFE en sus fracciones I y II contempla la revisión de gabinete adecuada a los contribuyentes dictaminados como a continuación se determina:

Artículo 55.- Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-13 de este Reglamento, podrán requerir indistintamente

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

a).- Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminándolo para efectos fiscales.

b).- La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que con propiedad del contador público.

c).- La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d).- La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

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

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

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

En virtud de lo anterior, se colige que, al igual que ocurre con la visita domiciliaria, la autoridad fiscal tiene que seguir una serie de requisitos particulares que le imponen las leyes fiscales y para determinar contribuciones en caso del ejercicio de la revisión de gabinete y no las respeten, el contribuyente tendrá derecho a utilizar los medios de defensa que la Ley proporciona para impugnar esas determinaciones de la autoridad.

Un ejemplo de la anterior afirmación lo encontramos en la siguiente tesis:

Registro No. 175780
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIII, Febrero de 2006
Página: 1902
Tesis: VIII.3o.50 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. ES INDISPENSABLE QUE EN LA ÓRDEN DE REQUERIMIENTO DE DOCUMENTOS SE CUMPLAN TODOS LOS REQUISITOS DE LEY EN SU EMISIÓN Y SE SEÑALE ESPECÍFICAMENTE LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció, en la jurisprudencia por contradicción de tesis número 68/2000, visible en la página 261, Tomo XII, agosto de 2000, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro dice: **"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR."**, que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional, de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, y que además la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares. De acuerdo con ello, cuando la autoridad fiscal emita una orden de requerimiento de documentación, señalándole al contribuyente que esa solicitud es para revisar el dictamen fiscal presentado respecto a sus estados financieros, fundamentándola en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, debe necesariamente indicar la calidad del sujeto con la cual se van a revisar esas obligaciones; lo anterior, no obstante que en la misma orden se haya indicado que se emitió para revisar los estados financieros presentados previamente por el contador de la contribuyente y que ello se fundamenta en la fracción IV del referido numeral 42, porque con independencia de la relación que puedan tener ambas fracciones, en la especie la autoridad administrativa está actuando con base principal en la fracción II del artículo 42, esto es, lo que en realidad la autoridad está ejerciendo son sus facultades previstas en la citada fracción porque está emitiendo una orden de revisión de escritorio o gabinete en la que se está requiriendo al contribuyente diversa documentación con el fin de revisarla, con independencia, como se dijo, de que esa revisión se derive de otra respecto de los estados financieros presentados por la propia contribuyente, puesto que, de acuerdo con el último párrafo del mencionado artículo 42 del propio código, las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades previstas en dicho numeral de forma conjunta, indistinta o sucesivamente, empero debe entenderse en todo momento que esas facultades se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente; y como en el caso, el acto que se combate es precisamente el oficio de requerimiento de documentación, es por ello que deben cumplirse todos los requisitos de ley en su emisión, de ahí que la cuestión relativa al origen de ese requerimiento (revisión de los estados financieros) es secundaria porque, se reitera, la autoridad al solicitar nueva documentación a la contribuyente debe cumplir con todos los requisitos de ley al fundamentarla en la fracción II del multicitado artículo 42 del código tributario.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 241/2005. Administrador Local Jurídico de Torreón, en el Estado de Coahuila, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 1o. de diciembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Susana García Martínez, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Luis Sergio Lomelí Cázares.

Al ser un acto de molestia para el contribuyente, susceptible de afectar en forma directa e inmediata derechos sustantivos protegidos por el artículo 16 Constitucional, la revisión de gabinete puede ser impugnada en amparo indirecto, de acuerdo con la siguiente jurisprudencia emitida por la SCJN:

Registro No. 169804
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVII, Abril de 2008
Página: 708
Tesis: 2a./J. 63/2008
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN PARA PRACTICARLA PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO.

El procedimiento de revisión de escritorio o gabinete previsto en los artículos 42, fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación, inicia con la notificación de la orden respectiva y concluye con la resolución que determina las contribuciones o aprovechamientos omitidos, o con el oficio que da por concluida la revisión por falta de observaciones, por lo que la citada orden forma parte del procedimiento de fiscalización, pues con apoyo en ella las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden exigir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, informes, datos, documentos y la presentación de su contabilidad, traduciéndose en un acto de molestia susceptible de afectar en forma directa e inmediata derechos sustantivos protegidos por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en particular su persona, papeles y posesiones. En esa virtud, la orden de revisión puede impugnarse en amparo indirecto, por sí sola, dentro de los plazos legales correspondientes, independientemente de que se agote en uno o varios actos, pues de lo contrario se obligaría al gobernado a soportar hasta la conclusión del procedimiento respectivo las consecuencias de un acto que de no cumplir con los requisitos exigidos por ese precepto fundamental, esto es, constar en mandamiento escrito proveniente de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, no debió producir efecto alguno.

Contradicción de tesis 20/2008-SS. Entre las sustentadas por el entonces Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 2 de abril de 2008. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Tesis de jurisprudencia 63/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dos de abril de dos mil ocho.

Ejecutoria:

1.- Registro No. 20962

Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 20/2008-SS.

Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL ENTONCES TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO, EL TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO Y EL PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXVII, Mayo de 2008; Pág. 395;

4.2.5 Multa.

Para el caso de los contribuyentes obligados, el dictamen significa una obligación ineludible por cuya falta de presentación, le genera multas al contribuyente obligado omiso.

Así lo tipifica el artículo 83 fracción X, del CFF vigente que señala:

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

...

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

...

El artículo 84 fracción IX del mismo ordenamiento, es el que castiga la conducta tipificada con la multa correspondiente:

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

...

IX. De **\$9,790.00** a **\$97,930.00** y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

...

4.2.6 Cancelación de registro como donataria (en su caso).

Este efecto jurídico se desprende de la sanción impuesta por el artículo 84 fracción IX, del CFF, señalado en el inciso anterior, toda vez que el mismo contempla “*la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles...*”

En este apartado, es conveniente recordar que las personas que reciben donativos deducibles de impuestos son sujetos de la fracción II, del artículo 32-A del CFF para ser obligados a dictaminarse como se desprende de la lectura del mismo:

...

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...”

...

Por tanto, de lo dispuesto por los artículos 83 fracción X y 84 fracción IX del CFF, la pérdida o cancelación del registro es una consecuencia de no presentar el dictamen dentro del término previsto, por tanto, este tipo de contribuyentes deberán tener cuidado de cumplir con los plazos establecidos para presentar el dictamen.

Al consistir la conducta antijurídica, en no presentar el dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales, el CFF es el único ordenamiento que fija un término que es el 30 de junio a través de su artículo 32-A. Disposición que guarda la naturaleza formal y material de una ley fiscal. En cambio las resoluciones misceláneas que determinan nuevos plazos para modificar –en la práctica los amplían- el establecido en el artículo referido, no pueden considerarse como términos fijados en las leyes fiscales pues no tienen la naturaleza de una ley fiscal.

Por tanto, en estricto sentido, los contribuyentes que deseen cumplir con la disposición legal de “presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales” deberán atenerse al plazo estipulado por el artículo 32-A del CFF, es decir: “...a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate”.

En la práctica, la autoridad fiscal toma como parámetro para cumplir en tiempo con su presentación y evitar multas y cancelaciones de registro como donataria, el señalado en resolución miscelánea.

4.2.7 Sin surtir efectos.

De la lectura del artículo 52 del CFF, se desprende que para que el dictamen sobre los estados financieros del contribuyente tenga efectos legales fiscales, se deberá cumplir los siguientes requisitos generales:

1. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en términos del Reglamento del CFF.
2. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del CFF y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
3. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el RCFF.
4. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de acuerdo con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

En este sentido, si el dictamen no satisface tales requisitos, no tendrá ningún efecto fiscal, por lo que será simplemente un dictamen privado.

Es importante recordar que una de los supuestos previstos por el CFF en su artículo 52 para que ya no proceda la revisión secuencial, es aquél en el que el dictamen fiscal no surte efectos fiscales. Por lo que, de actualizarse la hipótesis del no surtimiento de efectos, incide también por consecuencia, en el hecho de que la autoridad fiscal no esta obligada a respetar la revisión secuencial pues esto se equipara a que jurídicamente no exista tal dictamen y por tanto, la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente “no dictaminado”.

Otra causal aducida por las disposiciones fiscales para que el dictamen fiscal no surta efectos legales la encontramos en el último párrafo del artículo 49 del RCFF que señala:

...

La presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirá efecto legal alguno.

Sin embargo, los artículos 83 en su fracción X y el 84 en su fracción IX del CFF, mencionan al mismo respecto:

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

...

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

...

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

...

IX. De **\$9,790.00** a **\$97,930.00** y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

...

De la interpretación armónica de los artículos anteriores se concluye que lo dispuesto en el último párrafo, del artículo 49 del RCFF viola el artículo 89 fracción I, de la CPEUM, al establecer una sanción nueva y mayor a la prevista en el CFF que reglamenta, catalogando como más grave la infracción de la presentación extemporánea de dictámenes de estados financieros, ya que sancionar tal conducta con el no surtimiento de efectos legales, excede a la sanción que para tal infracción prevé el artículo 84 fracción IX, consistente en una multa.

Al respecto la SCJN ha pronunciado al respecto con la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

Registro No. 175339
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIII, Abril de 2006
Página: 202
Tesis: 2a./J. 52/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 49 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO PREVE QUE SU PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA NO SURTE EFECTOS, ESTABLECE UNA SANCIÓN QUE VIOLA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PORQUE EXCEDE A LA SANCIÓN QUE PARA TAL SUPUESTO FIJA EL ARTÍCULO 84, FRACCIÓN IX, DEL CÓDIGO MENCIONADO.

El artículo 49, último párrafo, del Reglamento del Código Fiscal Federal, a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2002, dispone que la presentación extemporánea del dictamen de estados financieros no surte efecto legal alguno. Ahora bien, de los artículos 32-A, 52, 83, fracción X y 84, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que el precepto reglamentario referido viola el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer una sanción nueva y mayor a la prevista en el Código que reglamenta, catalogando como más grave la infracción de la presentación extemporánea de dictámenes de estados financieros, ya que sancionar tal conducta con el no surtimiento de efectos legales, excede a la sanción que para tal infracción prevé el indicado artículo 84, fracción IX, consistente en una multa.

Contradicción de tesis 207/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Primero, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de febrero de 2006. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Tesis de jurisprudencia 52/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de abril de dos mil seis.

Ejecutoria:

1.- Registro No. 19544

Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 207/2005-SS.

Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS PRIMERO Y DÉCIMO PRIMERO, AMBOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIII, Junio de 2006; Pág. 393;

De esta manera, un dictamen fiscal presentado en forma extemporánea debe surtir efectos fiscales y sólo ser susceptible de multa, de acuerdo con el criterio sustentado por la SCJN a través de la siguiente tesis:

Registro No. 213471
Localización:
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XIII, Febrero de 1994
Página: 315
Tesis: III.Io.A.125 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS. SU PRESENTACIÓN EXTEMPORANEA NO EXCLUYE AL CONTRIBUYENTE OBLIGADO, DE LA INFRACCIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 83, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA AUTORIDAD HACENDARIA EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DESCUBRE QUE NO SE PRESENTARON EN EL TÉRMINO LEGAL.

La interpretación lógico-sistemática o contextual de los artículos 32-A, fracción I, y 83, fracción X, del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo tercero transitorio de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales para 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, que en lo conducente dispone, respectivamente, qué personas están obligadas a dictaminar estados financieros; la infracción en caso de no dictaminarlos; y, el plazo para su presentación, permite concluir válidamente que la presentación extemporánea de los dictámenes de estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa, no excluye al contribuyente obligado de la infracción prevista en el segundo de los numerales citados, cuando la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación descubren que dichos dictámenes no fueron presentados en el término legal, esto es, hasta el treinta y uno de diciembre del año siguiente al precitado, pues es evidente que si dentro del plazo concedido por el referido artículo transitorio no se presentan, es precisamente porque no han sido dictaminados oportunamente, tipificándose así la aludida infracción.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 27/93. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Zapopan, Jalisco. 2 de noviembre de 1993. Mayoría de votos. Disidente: Ramón Medina de la Torre. Ponente: Rogelio Camarena Cortés. Secretario: Bernardo Olmos Avilés.

Voto particular:

1.- Registro No. 285

Asunto: REVISIÓN FISCAL 27/93.

Promovente: ADMINISTRADORA LOCAL JURÍDICA DE INGRESOS DE ZAPOPAN, JALISCO.

Localización: 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; XIII, Febrero de 1994; Pág. 316;

Resulta interesante también el criterio utilizado por los tribunales respecto al argumento de que el no surtimiento de efectos sea una pena o castigo sino solo una consecuencia jurídica, de acuerdo con lo siguiente:

Registro No. 177621

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXII, Agosto de 2005

Página: 1901

Tesis: I.7o.A.394 A

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. EL ARTÍCULO 49, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SEÑALA QUE LOS DICTÁMENES RENDIDOS FUERA DEL TÉRMINO LEGAL NO SURTIRÁN EFECTOS, NO VULNERA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL AL NO REVESTIR EL CARÁCTER DE PENA INUSITADA.

El mandato constitucional aludido, prohíbe, entre otras cosas, la imposición de penas inusitadas. Por su parte, el artículo 49, párrafo último, establece que "La presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirá efecto legal alguno", sin que tal disposición tenga el carácter de pena, entendida como el castigo impuesto por autoridad legítima con motivo de la comisión de un hecho ilícito, que tenga como finalidad servir de ejemplo a la sociedad, a efecto de disuadir a sus miembros de incurrir en hechos ilícitos, o la de evitar que el infractor reincida en una conducta análoga. De esta manera, la prevención prevista por la disposición reglamentaria, en el sentido que la presentación extemporánea del dictamen de estados financieros, no surtirá efecto legal alguno, únicamente establece la consecuencia jurídica en el caso de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones formales fiscales, lo que de ninguna manera puede considerarse como una pena o castigo, y menos aún que tenga el carácter de pena inusitada, y consecuentemente, no es violatoria del artículo 22 constitucional.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 223/2005. Grupo Inmobiliario y Comercial, S.A. de C.V. 15 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Carlos Alfredo Soto Morales.

4.3 PARA EL RESPONSABLE SOLIDARIO DEL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO O TERCEROS RELACIONADOS

De acuerdo al orden de prelación establecido por el artículo 52 del CFF, se prevé que cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen del CPR y "demás información", en primer lugar deben requerir al contador público que haya formulado el dictamen y deben notificar al contribuyente dictaminado copia del requerimiento respectivo, y en segundo lugar, pueden requerir al contribuyente, debiendo notificar dicho requerimiento al contador público, y en tercer término a los terceros relacionados con el contribuyente o en su caso, al responsable solidario.

En virtud de lo anterior, la autoridad fiscal, una vez determinada la obligación tributaria y vencido el plazo para su pago, en base a la solidaridad podrá exigir la satisfacción de la deuda o de la obligación formal indistintamente a cualquiera de los deudores, esto es al contribuyente dictaminado o al responsable solidario⁵³.

⁵³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*. 1ª edición. Editorial Porrúa. México 2000. pp.149-150.

Aun cuando el CFF nos menciona en su artículo 26⁵⁴ quienes son responsables solidarios, dicho precepto no establece que debemos entender por responsabilidad solidaria, situación que nos obliga a remitirnos supletoriamente al Código Civil en sus artículos 1987 y 1989, los cuales determinan respectivamente que: “Habrá solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida”. “Cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda”.

De la interpretación sistemática de los supuestos que contiene el citado artículo 26 del CFF, se desprende que para el legislador, el responsable tributario es un sujeto distinto del contribuyente así como que el responsable es un obligado tributario, y consecuentemente, también un deudor. Por tanto se considera que: “Responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesorias (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas”⁵⁵.

Por tanto, los responsables solidarios, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, no pueden ser considerados como un tercero extraño a la relación tributaria, sino el sujeto pasivo de una obligación que está pendiente de ser determinada y, por tanto, de pasar de una situación de iliquidez a la de una obligación líquida y exigible.

4.3.1 Pago de diferencias.

El artículo 26 del CFF despliega un listado de las personas que puedan ser consideradas responsables solidarias, cuya responsabilidad solidaria para el pago de diferencias⁵⁶ -una vez determinadas por el CPR o por la autoridad fiscal como parte del ejercicio de sus facultades de comprobación- puede ser utilizada por la autoridad exactora para hacer efectivo su cobro.

De las fracciones contempladas en el precepto legal recién aducido se desprende que en realidad, la responsabilidad se reduce al importe de las contribuciones causadas y que no fueron pagadas en su oportunidad (fracciones III, IV, V, VI, X y XV). Sin embargo, se observa también que en las fracciones III, IV, X y XVII, la responsabilidad se limita a un determinado valor.

⁵⁴ *Vid Supra.*, pp. 41-43.

⁵⁵ ALVARADO ESQUIVEL, *ob. cit.*, pp. 39-41, 46.

⁵⁶ Hablo de pago de diferencias, porque para el caso que nos ocupa, las personas que se dictaminan -obligados o voluntarios-, “necesariamente” habrán ya autodeterminado y presentado mediante declaraciones sus contribuciones a la fecha de emisión del dictamen. De ahí que no me refiera al término “contribuciones causadas” sino al “pago de diferencias” pues en la práctica -producto del dictamen o de la posterior revisión por parte de la autoridad fiscal del mismo-, se determinan precisamente “diferencias” sobre las contribuciones ya determinadas y declaradas con antelación por el contribuyente dictaminado.

De acuerdo con lo anterior, el reclamo de la autoridad fiscal sobre el responsable solidario debe, en principio, concretarse a lo que cada supuesto de responsabilidad determine, pues en dicho supuesto vienen consideradas las circunstancias de hecho que toma en cuenta el legislador a fin de asegurar la correspondiente prestación tributaria.

Para el caso de que las diferencias en la determinación en la omisión de contribuciones de un contribuyente dictaminado sean hechas por la autoridad fiscal en ejercicio de sus atribuciones una vez culminadas sus facultades de comprobación, y estas, sean, a la vez, coincidentes con las determinadas por el CPR en su revisión; la autoridad revisora esta obligada a exponer el método empleado para llegar a dicha determinación sin que el hecho de que hayan sido previamente determinadas por el CPR sea argumento suficiente para cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación. Lo anterior, de acuerdo con la siguiente tesis:

Registro No. 177015
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXII, Octubre de 2005
Página: 2344
Tesis: I.8o.A.71 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LAS AUTORIDADES FISCALES AL DETERMINAR UN CRÉDITO FISCAL PARA CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, DEBEN EXPONER EL MÉTODO QUE EMPLEARON Y NO SÓLO TRANSCRIBIR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO ADVIRTIÓ FUERON OMITIDAS.

De los artículos 32-A, 42, fracción IV, 52, fracción II, y párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación se observa que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos previstos en el citado numeral 32-A, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del ordenamiento en comento sus estados financieros por contador público autorizado; 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 y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, y que, las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios. De lo anterior, se advierte que el dictamen para el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente en materia tributaria, de ninguna forma implica el ejercicio de la facultad revisora del Estado, puesto que está reservada exclusivamente a la autoridad fiscal, en virtud de que el dictamen se encuentra sujeto a la respectiva revisión, por lo que el contador público autorizado no es un órgano de la administración pública federal al que puedan delegarse las atribuciones conferidas a la autoridad fiscal, debido a que su actuación es útil para auxiliar tanto a los contribuyentes como a las autoridades hacendarias, pero no sustituye a éstas en cualquiera de las obligaciones impuestas en la Constitución Federal o en las

leyes ordinarias. En este sentido, la circunstancia de que el contador público concluya después de revisar los estados contables y fiscales del contribuyente que **éste omitió el pago de una determinada contribución en cantidad líquida**, no excluye a la autoridad fiscal de exponer en la resolución con la que culmine la facultad de comprobación las operaciones o datos empleados para obtener la cantidad líquida, pues tiene la atribución de revisar las conclusiones establecidas en los dictámenes elaborados por contadores públicos, avalando o rechazándolas por inexactas o incompletas; además, no debe de perderse de vista que este resultado es sólo una opinión técnica que, sin duda, sirve de pauta a la autoridad para imponer un crédito fiscal, empero se requiere que ésta, en el acto de molestia, funde y motive debidamente cómo surgió dicha cantidad, porque en caso contrario, al contribuyente no se le permitiría conocer el método utilizado para obtener el numerario exacto, en aras de que esté en aptitud de combatirlo. De ahí que si bien el dictamen elaborado por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público permite tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal conocer con exactitud la situación contable y fiscal del primero, no llega al extremo de que las autoridades al determinar un crédito fiscal por omisiones que hayan advertido en el dictamen transcriban sólo cantidades de impuestos que se dicen omitidos, sin explicar de dónde derivó ese monto en la resolución que dicten, habida cuenta que los requisitos de fundamentación y motivación deben colmarse en el acto de molestia por la autoridad hacendaria.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 60/2004. Fontan Operadora, S.A. de C.V. 20 de mayo de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

La responsabilidad solidaria para cubrir el pago de diferencias no puede ser eludida bajo el argumento del desconocimiento de las situaciones específicas que llevaron a la determinación de contribuciones omitidas -o determinación de diferencias- por parte de quienes ostenten dicha representación, como lo señala la siguiente tesis:

Registro No. 184015
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Junio de 2003
Página: 1065
Tesis: VI.3o.A.136 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. EL ADMINISTRADOR GENERAL LA TIENE, AUN CUANDO DESCONOZCA HABER SIGNADO DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS PRESENTADOS A NOMBRE DE LA SOCIEDAD CONTRIBUYENTE.

Atendiendo lo dispuesto en el artículo 26, fracción II, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el administrador general de una sociedad mercantil, independientemente de que también pueda tener el carácter de socio o accionista, es responsable solidario por las contribuciones causadas o no retenidas por dicha sociedad durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirige o dirigió, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refiere la misma fracción. Por ello, en los casos en que la autoridad fiscal

determine esa responsabilidad solidaria a la persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, es insuficiente para desvirtuar la responsabilidad solidaria fincada en el cargo conferido por la sociedad mercantil, que niegue en forma lisa y llana, con fundamento en el artículo 68 del citado código, haber signado algunas declaraciones, solicitudes o avisos presentados a nombre de la sociedad contribuyente, ya que dicha negativa por sí misma no desvirtúa el cargo que origina la responsabilidad solidaria, siendo aquel el que debe controvertirse y no el hecho de que se hayan firmado determinados documentos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 332/2002. 20 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Héctor Alejandro Treviño de la Garza.

Es importante recalcar, que para poder hacer efectiva la responsabilidad solidaria de quienes ostentan dicha calidad -por ejemplo los socios o accionistas en los términos del artículo 26 fracción X, del CFF-, es necesario que previamente se haya agotado el procedimiento administrativo de ejecución en contra del deudor principal, para posteriormente, poder afectar la esfera de derechos del obligado solidario del contribuyente omiso; cumpliendo además con los requisitos de las notificaciones estipuladas en el artículo 38 del mismo ordenamiento. Sobre todo, respecto de su último párrafo que señala: “...*Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad*”.

Lo anterior de acuerdo con la tesis de jurisprudencia siguiente:

Registro No. 173683
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Diciembre de 2006
Página: 1154
Tesis: VIII.2o. J/45
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS EN MATERIA FISCAL. PARA QUE PUEDA HACERSE EFECTIVA, DEBE EXIGIRSE PREVIAMENTE AL OBLIGADO PRINCIPAL EL PAGO DE LOS CRÉDITOS MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución; que se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal, cuando después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca, el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento y que el embargo

precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución. En este orden de ideas, para que se proceda a hacer efectiva la responsabilidad solidaria a cargo de los socios, en términos del artículo 26, fracción X, del citado código, que se limita a la parte no garantizada del adeudo con bienes de la empresa obligada principal, es necesario que previamente se haya seguido el procedimiento administrativo de ejecución en contra de dicha deudora, para posteriormente, por el monto no garantizado del crédito, poder afectar la esfera de derechos del socio de la empresa contribuyente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 112/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila. 21 de abril de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Caldera Macías, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: María Enriqueta Fernández Haggar.

Revisión fiscal 124/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila. 12 de mayo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Guadalupe Suárez Correa. Secretario: Jorge Salvador Álvarez Cano.

Revisión fiscal 193/2006. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público, de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos y de Egresos, así como del Oficial Mayor y del Procurador Fiscal de la Federación, así como del Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila. 15 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Arcelia de la Cruz Lugo. Secretario: Hugo Arnoldo Aguilar Espinosa.

Revisión fiscal 215/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 10 de agosto de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Rodríguez Gámez. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Revisión fiscal 257/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, Coahuila, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 7 de septiembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Rodríguez Gámez. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Ejecutoria:

1.- Registro No. 19840

Asunto: REVISIÓN FISCAL 112/2006.

Promovente: ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO DE TORREÓN, COAHUILA.

Localización: 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXIV, Diciembre de 2006; Pág. 1156;

Los comisarios no son responsables solidarios en materia fiscal, en virtud de que en ninguna de las diversas hipótesis de responsabilidad solidaria que prevé el CFF, se establece dicha circunstancia; por lo tanto, tal carácter es, únicamente, para realizar las funciones de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran. Criterio sostenido por los tribunales a través de la siguiente tesis:

Registro No. 203223
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
III, Febrero de 1996
Página: 421
Tesis: XV.2o.2 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

FISCAL, RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA. HIPOTESIS EN QUE NO SE CONFIGURA.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor prevé diversas hipótesis de responsabilidad solidaria con los contribuyentes y, ninguna de ellas comprende el hecho de que una persona desempeñe funciones de comisario de una sociedad mercantil; por tanto, si el quejoso tenía nombramiento de comisario de una persona moral, resulta claro que tal carácter es únicamente para realizar las funciones de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran, pero de ninguna manera se le puede considerar responsable solidario de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil en que presta sus servicios, puesto que, la conducta desplegada por él, no encuadra en ninguna de las hipótesis previstas en el precepto legal invocado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 173/95. Agente del Ministerio Público Federal adscrito al Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado. 10 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Adán Gilberto Villarreal Castro. Secretario: Miguel Angel Montalvo Vázquez.

No obstante lo antes mencionado, de acuerdo con lo que dispone la LGSM, los comisarios serán individualmente responsables ante la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen; en tal razón, pueden llegar a responder por los daños y perjuicios que causen a la sociedad que en cualquier operación tuviere un interés opuesto al de la misma, debiendo abstenerse de toda intervención.

Con respecto a las figuras del síndico y liquidador, su responsabilidad solidaria con respecto a contribuciones omitidas –y por ende, imputársele la responsabilidad del pago de dichas contribuciones- nuestro máximo tribunal ha señalado lo siguiente:

Registro No. 193960
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
IX, Mayo de 1999
Página: 1068
Tesis: I.4o.A.296 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SÍNDICO EN MATERIA FISCAL. SÓLO LA ASUME A PARTIR DE QUE INICIA SU GESTIÓN. INTERPRETACIÓN CORRECTA DEL ARTÍCULO 26 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La obligación solidaria puede asumirse por voluntad de las partes o por disposición expresa de la ley; en el primer caso se asume en la forma y términos que el obligado quiera hacerlo; y en el segundo, la ley marca la forma y términos. En el caso que nos ocupa, la obligación solidaria impuesta por el artículo 26, fracción III, constituye una responsabilidad para el síndico o el liquidador, por lo que éste debe propiciar con su acción o su omisión la infracción a la ley; ahora, si la omisión en el pago de las contribuciones detectada por la autoridad a través de las visitas practicadas a la sociedad fallida se propició antes de que el quejoso asumiera el cargo de delegado de la sindicatura, no puede imputársele la responsabilidad del pago de dichas contribuciones a menos que se hubiera acreditado una omisión culposa del cumplimiento de sus obligaciones contraídas con motivo de su cargo. Refuerza la anterior conclusión lo dispuesto en el párrafo tercero de la propia fracción III, que establece: "La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión ...". En esas condiciones, de una interpretación lógica de ambas disposiciones no puede llegarse a una diversa conclusión, que tanto los liquidadores y los síndicos por una parte y los gerentes generales, directores generales o administradores únicos, por la otra, tienen obligaciones solidarias de las responsabilidades en que hubieran incurrido durante su gestión, admitir lo contrario contra vendría todo orden lógico.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 5674/97. Holding Coin, S.A. de C.V. 15 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.

Finalmente, para el efecto de pago de diferencias derivado del dictamen fiscal, es necesario determinar la diferencia entre obligación y responsabilidad solidaria, ya que ambos conceptos son susceptibles de ser confundidos siendo figuras jurídicas diferentes cuya diferencia radica en las causas generadoras, que, sin embargo, finalmente se constituyen como terceros que apoyan al contribuyente dictaminado en la garantía o pago de las diferencias determinadas.

Registro No. 170682
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Diciembre de 2007
Página: 1757
Tesis: XIII.1o.30 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

OBLIGACIÓN Y RESPONSABILIDAD SOLIDARIAS EN MATERIA FISCAL. SON FIGURAS JURÍDICAS DIFERENTES, EN ATENCIÓN A QUE SUS CAUSAS GENERADORAS SON DISTINTAS.

Cuando un tercero que comprueba su idoneidad y solvencia garantiza voluntariamente el interés fiscal respecto de un crédito autodeterminado por un contribuyente, se constituye como un obligado solidario en términos del artículo 141, fracción IV y segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, supuesto en el cual la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento; hipótesis diversa a la responsabilidad solidaria a que se contrae el numeral 26, fracción VIII y párrafo final, del citado código, que comprende los accesorios, con excepción de las multas. Así, la diferencia esencial radica en las causas generadoras de ambas figuras jurídicas, pues mientras en la primera se regula una de las formas en que podrá garantizarse el interés fiscal, en la segunda se contempla el caso de las personas que resultan responsables solidarias con los contribuyentes, motivo por el cual reciben tratamiento diverso.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 29/2007. Administradora Local Jurídica de Oaxaca. 19 de septiembre de 2007.
Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Allier Campuzano. Secretaria: Sylvia Adriana Sarmiento Jiménez.

4.3.2 Multa.

Para los responsables solidarios, la multa no representa un efecto jurídico adverso. Esto es así debido a que el artículo 26 del CFF en su último párrafo señala:

...

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

Se impone de esta manera, el principio de la personalidad de la pena –el cual prohíbe sancionar a una persona por los hechos cometidos por otra o bien, la pena no puede trascender la personalidad del infractor- evitando que las sanciones pecuniarias que tengan su origen en la comisión de infracciones tributarias por parte del contribuyente dictaminado, sean trasladados –de ser el caso- al responsable solidario.

Al respecto, resulta oportuno observar lo que los Tribunales han pronunciado al respecto:

Registro No. 211897
Localización:
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
XIV, Julio de 1994
Página: 784
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (artículos 71 y 76 de l Código Fiscal de la Federación, y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar).

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 17/89. Industrias Revólver, S.A. 5 de diciembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Sin embargo, el responsable solidario si podrá ser sancionado por sus propias conductas ilícitas, pero esto quedará fuera de la responsabilidad por la deuda tributaria, configurándose como responsabilidad por la infracción⁵⁷.

4.3.3 Requerimiento de información.

Uno de los procedimientos al que pueden recurrir las autoridades fiscales en los actos de fiscalización que llevan a cabo, es el de solicitar y utilizar los datos e información de terceros relacionados con el contribuyente auditado, esto, con la finalidad de determinar que éste, ha cumplido con las disposiciones fiscales, y verificar además, que el visitado ha proporcionado toda la documentación relacionada con sus operaciones, ya que de no existir ese procedimiento la revisión y análisis se limitaría a la documentación y la información que tuviera a bien proporcionar el contribuyente.

Esta facultad es otorgada da acuerdo con la fracción III, del artículo 52-A del CFF, que menciona:

...

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

...

⁵⁷ ALVARADO ESQUIVEL, *ob. cit.*, p. 146.

Los datos y documentos aportados por los terceros relacionados con los contribuyentes que han sido o están siendo objeto de fiscalización y que obran en los expedientes de las autoridades fiscalizadoras, puedan ser utilizados para motivar las resoluciones que éstas emitan, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 63 del CFF vigente que señala:

Artículo 63.- Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, estas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contado a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente.

Las mencionadas autoridades estarán a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

También podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares

De la interpretación armónica el artículo 63 del CFF, se entiende que las autoridades fiscales podrán motivar las resoluciones con los hechos que se conozcan del ejercicio de sus facultades de comprobación, o bien, que consten en los expedientes o documentos que lleven o que tengan en su poder, así como de los datos y documentos que sean proporcionados por otras autoridades fiscales, como lo son en este caso, las solicitudes de información y documentación a contribuyentes en su carácter de terceros –llamadas comúnmente “compulsas”- relacionados con los contribuyentes sujetos a un acto de fiscalización.

El artículo 55 del RCLFF regula la solicitud de información a terceros relacionados o responsables solidarios de la siguiente forma:

Artículo 55.- Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-13 de este Reglamento, podrán requerir indistintamente:

...

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

...

Asimismo, el artículo 56 del mismo ordenamiento, señala de manera clara que el requerimiento de información a terceros relacionados o responsables solidarios, se considera como un inicio de facultades de comprobación.

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

Al respecto, es interesante observar lo señalado por los tribunales en relación a la probable violación de lo dispuesto en el artículo 89 fracción I, de nuestra CPEUM -respecto a la exacta observancia de las leyes emitidas por el Congreso de la Unión- por contrariar el artículo 56 del RCFF al artículo 42 último párrafo del CFF en 2002 –actualmente antepenúltimo-:

Registro No. 174720
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Julio de 2006
Página: 1211
Tesis: I.2o.A.44 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. EL ARTÍCULO 56 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE SE ENTIENDE INICIADO SU EJERCICIO EN RELACIÓN CON CONTRIBUYENTES QUE HAYAN PRESENTADO ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS, CUANDO SE REQUIERA AL PROPIO CONTRIBUYENTE, TERCEROS RELACIONADOS O RESPONSABLES SOLIDARIOS, NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, CONSTITUCIONAL, PORQUE NO CONTRARÍA AL ARTÍCULO 42, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2002.

El artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2002, establece que se entiende iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias con el primer acto notificado al contribuyente, el cual, por supuesto, debe tratarse de un acto de efectiva fiscalización; así pues, la circunstancia de que el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señale que, tratándose de contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, las facultades de comprobación inician en el momento en el que se requiere al contribuyente, terceros relacionados o responsables solidarios, no así, al dictaminador, no contraría aquella disposición legal ni, por tanto, es violatoria de los límites de la facultad reglamentaria

otorgada al presidente de la República en el artículo 89, fracción I, constitucional, porque el único fin de este último requerimiento es allegar de información al fisco para corroborar o destruir la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en el dictamen respectivo, es decir, se trata de un acto de naturaleza preparatoria y, por tanto, previo al procedimiento de comprobación fiscal, no de efectiva fiscalización, ya que del resultado que arroje depende su accionamiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 99/2006. Corporación Geo, S.A. de C.V. 9 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Iturbe Rivas. Secretaria: Anaíd López Vergara.

Nota: El criterio contenido en esta tesis no es obligatorio ni apto para integrar jurisprudencia en términos del punto 11 del capítulo primero del título cuarto del Acuerdo Número 5/2003 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de veinticinco de marzo de dos mil tres, relativo a las Reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del Poder Judicial de la Federación, y para la verificación de la existencia y aplicabilidad de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte.

Debido a que las particularidades del procedimiento de requerimiento de información, que está señalado en el artículo 48 del CFF⁵⁸, difiere de los requisitos que debe cumplir la autoridad para con los demás medios de comprobación que tiene, se señala la siguiente tesis:

Registro No. 192394
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XI, Febrero de 2000
Página: 1112
Tesis: VI.A.38 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS POR CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO. LA ORDEN DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN PARA ELLO, Y LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, DIFIEREN EN LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR.

De acuerdo con el artículo 42, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, cuentan con diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre ellos la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, y práctica de visitas domiciliarias, ambos provienen del ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, los requisitos legales y constitucionales que deben reunir las órdenes respectivas, son distintos, en razón de que en la primera, las autoridades hacendarias inician el ejercicio de esas facultades, en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el ejercicio materia del dictamen, sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad del domicilio, en tanto que la orden de visita domiciliaria sí lo

⁵⁸ *Vid Infra.*, pp. 67-68.

afecta, pues se efectúa en su domicilio y tiene como fin revisar su contabilidad, bienes y mercancías, por lo que se deben aplicar las reglas para los cateos, señalando en forma específica los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, atento a lo dispuesto por los artículos 38 del Código Fiscal de la Federación y 16 párrafos octavo y décimo primero de la Carta Magna. En consecuencia, la orden mencionada en primer término es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en tanto que la segunda se rige por los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 136/99. Subadministrador de lo Contencioso "1" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla y otros. 2 de diciembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretario: Jesús Ortiz Cortez.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico por el que el Estado en su carácter de soberano, asume el lugar de sujeto activo, a fin de establecer bajo ciertas condiciones a los particulares, en su carácter de subordinados, un cúmulo o conjunto de obligaciones y deberes jurídicos en los términos que las leyes establezcan, a fin de atender el gasto público.

Es así como el dictamen fiscal se ubica como una obligación o deber jurídico de hacer, obligada para algunos sujetos y voluntario para otros. El estudio del dictamen fiscal aborda dos vertientes: la contable-fiscal y la jurídico-fiscal. Esta última implica una visión del mismo que incluye a la ley, los principios de derecho y la jurisprudencia.

SEGUNDA.- EL dictamen fiscal es un informe a través del cual, los contadores públicos registrados ante la AGAFF, emiten su opinión profesional, determinando si los estados financieros que examinaron presentan la situación financiera de la persona física o moral conforme a las NIF y si en el resultado de la revisión se cumple con las obligaciones fiscales del contribuyente.

TERCERA.- Existe una tendencia generalizada entre los contribuyentes a creer que el dictamen fiscal representa un “seguro o protección” para evitar ser revisados directamente por la autoridad fiscal. Situación que es errónea debido a que en la práctica, son precisamente los contribuyentes dictaminados –voluntarios u obligados- quienes se han convertido en contribuyentes cautivos de la autoridad para intensificar en ellos sus labores de fiscalización a través de la revisión del trabajo llevado a cabo por el contador público dictaminador, en ejercicio de sus facultades de comprobación.

CUARTA.- La presunción de certeza que la ley otorga al dictamen fiscal salvo prueba en contrario, constituye el principal argumento jurídico por parte de la autoridad fiscal para llevar a cabo la revisión del mismo; situación que puede convertirse en detonante de efectos adversos para los sujetos involucrados que termina con esa “confianza” conferida al dictamen, así como con la “seguridad” para el contribuyente dictaminado sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por tanto, la presentación del dictamen fiscal emitido por contador público registrado, trae consigo una serie de consecuencias para los sujetos vinculados con el mismo que pueden impactar negativamente en su esfera jurídica patrimonial.

El conocimiento de estos efectos adversos los hará contar con elementos para poder actuar en consecuencia una vez que son actualizadas las hipótesis jurídicas previstas por las disposiciones que le son relativas

QUINTA.- Se observa discrecionalidad por parte de la autoridad fiscal al llevar a cabo la solicitud de información y exhibición de los papeles de trabajo al contador como parte de los trabajos de revisión de su dictamen; ya que la practica como una revisión de gabinete con métodos de declaración u oralidad que no están contemplados en las disposiciones legales aplicables; que traen como consecuencia que se ventilen asuntos de carácter

personal-privado de los contribuyentes dictaminados colocándolos en una situación de indefensión y vulnerabilidad ante la autoridad revisora.

SEXTA.- Los efectos negativos que acarrea la presentación del dictamen fiscal abordados en este trabajo de tesis, pueden ser combatidos a través de los medios de defensa establecidos por la legislación respectiva, los cuales son y proceden contra:

Aclaración, que procede contra la determinación de contribuciones por omisión en la presentación de declaraciones periódicas, multas por errores aritméticos, multas en relación con el RFC, por no presentar declaraciones, solicitudes, avisos, o presentarlos incompletos; no efectuar pagos provisionales o aquéllos actos que determine la autoridad mediante reglas de carácter general. Art. 33-A del CFF.

Inconformidad, reglamentada en los artículos 46 y 48 del CFF y procede contra el acta de visita domiciliaria y los oficios de gabinete.

Reconsideración, resoluciones administrativas de carácter individual no favorables al particular, en la que se demuestre fehacientemente que la misma se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, siempre que no haya sido impugnada por el contribuyente ni hubiere transcurrido el plazo legal para operar la prescripción del crédito fiscal. Se encuentra reglamentado en el artículo 36 del CFF.

Recurso de revocación, el cual procede contra:

I. Resoluciones definitivas de autoridades fiscales federales que: determinen contribuciones y sus accesorios, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, dicten autoridades aduaneras, cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A –aclaración-, 36 -modificación de resoluciones- y 74 –condonación de contribuciones- del CFF.

II. Actos de autoridades fiscales federales que: exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido, o que su monto real es menor al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del CFF. Se dicten en el proceso administrativo de ejecución cuando éste contravenga lo dispuesto por la ley; afecten el interés jurídico de terceros y determinen el valor de los bienes embargados.

Juicio contencioso administrativo contemplado en la LFPCA y procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del TFJFA así como actos administrativos Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos cuando sean autoaplicativos o cuando se les convierta en unión del primer acto de aplicación.

Juicio de amparo. Creado para proteger los derechos primarios constitucionales. En materia fiscal, como en otras ramas del Derecho, también opera tanto el amparo indirecto

como el directo, siendo éste el más usual en materia tributaria del orden federal. El amparo tiene su fundamento en la CPEUM, la Ley de Amparo y la LOPJF.

El **amparo directo** se promueve ante el Tribunal Colegiado, por conducto de la autoridad que emitió el acto controvertido, y procede contra las resoluciones definitivas del TFJFA.

Por su parte, el **amparo indirecto** se tramita ante un juez de distrito y procede contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio, por actos de autoridad fiscal que deriven en violación directa a las garantías constitucionales y contra actos del TFJFA.

BIBLIOGRAFIA

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*. 1ª edición. Editorial Porrúa. México 2000.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México 1997.
- COMISION DEL IMCP ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT. *Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal*. 4ª edición. México 2008.
- CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA A. C. *Normas de Información Financiera (NIF)*. 3ª edición. Editorial IMCP A.C. México 2008.
- DE LA CUEVA. Arturo. *Derecho fiscal*. 3ª edición. Editorial Porrúa. México 2007.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3ª edición. Segunda reimpresión. Editorial Limusa – Grupo Noriega Editores. México 1991.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 15ª edición. Editorial Porrúa. México 1988.
- ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. *Principios de Derecho Fiscal*. O.G.S. Editores. 2ª edición. México 1997.
- ESTRADA LARA, Juan M. *Guía de elaboración de tesis en materia fiscal*. 2ª edición. Editorial PAC. México 2004.
- FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. *Código Fiscal de la Federación. Comentarios y anotaciones*. Editorial Gasca Sisco. México 2008.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. 1. 3ª edición. Editorial de Palma. Buenos Aires 1976.
- GODOY, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario, aspectos esenciales*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 1992.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel. *Fisco, Federalismo y globalización en México*. 1ª edición. Tax Editores. México 2003.
- HELLER, Hermann. *Supuestos históricos del Estado actual*. Fondo de Cultura Económica. México.
- HERRERA VAZQUEZ, Mariana Adriana. *Métodos de investigación 1, un enfoque dinámico y creativo*. 1ª edición. Editorial Esfinge. México 2005. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C. *Dictamen Fiscal para el ejercicio . 2008*. 15ª edición. Editorial IMCP. México 2009.
- JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. 2ª edición. Argentina 1969.
- *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires 1982.
- LOPEZ CRUZ, Fernando. *Dictamen fiscal*. 18ª edición. Editorial IMCP A. C. México 2009.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 13ª edición. México 1977.
- *Introducción al Estudio del derecho tributario mexicano*. Editorial Porrúa. 12ª edición actualizada. México 1993.
- MONTEJO GONZALEZ, Miguel Angel. *Principios contables del IMCP y leyes fiscales*. Editorial ECAFSA. México 2000.

- OCAMPO MEDINA, Carlos. *Trámites Fiscales. Septiembre 2009*. 3ª edición. Dofiscal editores. México 2009.
- OROPEZA TEJERA, Alejandra. *Propuesta de modificación al artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación para establecer de una manera clara y precisa el concepto de crédito fiscal*. Universidad de las Américas. Puebla 2004.
- PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Dictamen fiscal, análisis jurídico*. 1ª edición. Editorial Porrúa. México 2005.
- PUGLIESE, M. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editado por el Fondo de Cultura Económica. México 1939.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª edición. Editorial Oxford. México 2001.
- VANONI, Ezio. *Elementos del Derecho Tributario*. 1ª edición. Milano 1962.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. 2ª edición. Editorial Porrúa México 2001.
- SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho administrativo primer curso*. Editorial Porrúa. México 1994.
- ZUBIZARRETA, Armando F. *La aventura del trabajo intelectual. Como estudiar e investigar*. 2ª edición. Editorial Adisson Wesley Longman de México. México 1998.

HEMEROGRAFIA

Benefis. Revista fiscal del Grupo Editorial Benefis.

Boletín de Derecho Comparado. Revista del Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas. UNAM.

Contaduría Pública B. C. Órgano oficial de difusión del Colegio de Contadores Públicos de Baja California, A. C.

Defensa Fiscal. Revista mexicana de estrategias fiscales. Editorial Estrategia Tributaria.

Diario Oficial de la Federación.

Excelencia profesional. Revista de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos Colegio Profesional en el Distrito Federal.

IUS 2009.

Nuevo Consultorio Fiscal. Revista editada por la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM.

Podium Notarial. Revista del Colegio de Notarios del Estado de Jalisco A. C.

Práctica Fiscal. Tax editores.

Puntos finos. Revista de consulta y práctica fiscal. Dofiscal editores.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Veritas. Revista del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2009.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio 2009.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Código Civil Federal.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Ley de Amparo.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento.

Ley del Seguro Social y sus Reglamentos.

Ley del Instituto Nacional para la Vivienda de los Trabajadores y su Reglamento.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y su Reglamento.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento de integración y funcionamiento del Comité para la evaluación de la actuación profesional del Contador Público Registrado.