



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SISTEMA DE UNIVERSIDAD ABIERTA

*SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS
PÚBLICAS.*

**“EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE
FISCALIZACIÓN EN MÉXICO,
CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y
EFECTIVIDAD”.**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

ROSAS GÓMEZ ALFONSO HOMERO

Asesor. Lic. Blanca Alicia Mendoza Vera



México, Distrito Federal

Ciudad Universitaria, 2011



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.

AGRADECIMIENTOS

En mi persona existe un inmenso agradecimiento que me han hecho llegar a esta etapa de la vida...

Primeramente y sobre todo... doy Gracias a **DIOS**, Gran Creador del Universo.

A todos aquellos Hombres y Mujeres que al paso de nuestra historia, ofrendaron su vida para forjar a esta gran Nación... 2010 Bicentenario de la Independencia, Centenario de la Revolución.

A mi amada y entrañable UNAM, por haberme dado la oportunidad de prepararme para poder servir a mi País... forjándome sobre el pensamiento que la preparación profesional nos hará libres... reconociendo en propia persona, los logros de una educación libre, laica, pública y gratuita... "POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"... Conmemoración de los 100 años de la Universidad Nacional Autónoma de México.

A los Maestros de la Universidad, mi reconocimiento especial, a todos ellos sabed, que en su conjunto, tenemos una parte de su conocimiento y experiencia que nos han compartido, formándonos como profesionistas.

A mis Padres que son un ejemplo de vida, de trabajo, esfuerzo y dedicación... tanto para mis Hermanos, como hacia Mí.

A mi Esposa y mis Hijos... razón de mi existencia, que todo logro personal se propicia del apoyo, comprensión, cariño y esfuerzo de ellos mismos.

A todos, GRACIAS...

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I EL DICTAMEN	
1. LA AUDITORIA Y EL DICTAMEN	4
2. CONCEPTO DE AUDITORÍA	5
3. CONCEPTO DE DICTAMEN	8
4. DICTAMEN FINANCIERO Y DICTAMEN FISCAL	9
5. EL DICTAMEN FINANCIERO	10
6. EL DICTAMEN FISCAL	11
7. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	17
8. OBJETIVO DEL DICTAMEN FISCAL	21
9. OPINIÓN RENDIDA EN EL DICTAMEN FISCAL	24
10. EL DICTAMEN FISCAL COMO HERRAMIENTA DE FISCALIZACIÓN.	26
CAPÍTULO II REGULACIÓN LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL	
1. PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS MORALES	29
2. MARCO LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL	36
3. OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN FISCAL	37
4. CONTRIBUYENTES OBLIGADOS	39
5. CONTRIBUYENTES OPCIONALES	40
6. CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS	41
7. AVISO DE DICTAMEN FISCAL	44
8. PLAZOS DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL	45
9. BENEFICIOS DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.	45
CAPÍTULO III FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS	
1. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES	49
2. RECTIFICAR ERRORES EN LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS	61
3. REVISIÓN DE GABINETE	63
4. VISITAS DOMICILIARIAS	67
5. REVISIÓN DE DICTAMEN	79
6. VISITAS DOMICILIARIAS PARA LA VERIFICACIÓN	

DE COMPROBANTES, RFC, MARBETES Y PRECINTOS	79
7. PRACTICAR AVALÚO O VERIFICACIÓN FÍSICA	84
8. RECABAR DATOS DE EMPLEADOS PÚBLICOS Y FEDATARIOS	87
9. FORMULAR DENUNCIA QUERELLA O DECLARATORIA SOBRE LA COMISIÓN DE DELITOS FISCALES.	88

CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTO PARA LA FORMULACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

1. EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO Y SU PARTICIPACIÓN EN EL SISTEMA FISCAL	96
2. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	98
3. LA AUDITORIA EXTERNA	103
4. PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR	105
5. ESTUDIO EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD SUJETA A AUDITORIA EXTERNA	109
6. REVISIÓN DE LOS RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	112
7. DICTAMEN DEL AUDITOR	116
8. TIPOS DE DICTÁMENES	117
8.1. DICTAMEN LIMPIO	118
8.2. DICTAMEN CON SALVEDADES	119
8.3. DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN	120
8.4. DICTAMEN NEGATIVO	122
9. REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	123
10. INFORME SOBRE REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL	124
10.1. FORMATO VIGENTE DEL INFORME SOBRE REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL	128
11. RESPONSABILIDADES EN LA FORMULACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN	135
12. LOS CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS COMO PERSONAS LEGALMENTE RECONOCIDAS PARA FORMULAR DICTÁMENES	138
13. EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO COMO PROFESIONAL.	139

CAPÍTULO V EL DICTAMEN FISCAL, VERIFICACIÓN Y CONTROL.

1. PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LOS DICTÁMENES	
--	--

FISCALES	141
2. SUPERVISIÓN DE LOS DICTÁMENES FISCALES	145
3. CASOS DE PROCEDENCIA DE REVISIÓN DE LOS DICTÁMENES FISCALES	148
4. LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL DICTAMEN FISCAL	150
5. PROCEDIMIENTO SECUENCIAL DE REVISIÓN	155
6. OBJETIVOS DE LA REVISIÓN DE DICTÁMENES	161
7. CONSECUENCIAS Y EFECTOS JURÍDICOS DEL DICTAMEN FISCAL	162
8. REVISIÓN DE PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL	165
9. DETECCIÓN DE ERRORES DERIVADOS EN LA REVISIÓN DE PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR	166
10. SANCIONES AL CONTADOR PÚBLICO	167
11. RETOS Y FUTUROS DE LA PROFESIÓN CONTABLE, EN EL DESEMPEÑO DE LA AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES Y EL DICTAMEN FISCAL.	175
CONCLUSIONES	178
ANEXO I	183
ANEXO II	186
BIBLIOGRAFÍA	189

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el Dictamen Fiscal tiene un reconocimiento sobresaliente en el ámbito de la fiscalización en México, esto como resultado de la confianza derivada de un estricto control por parte de las Autoridades Fiscales, hacia la actividad profesional que involucra tanto a los cuerpos colegiales como a los miembros de la profesión contable y sobre todo al mismo contribuyente sea obligado o voluntario, que dictamina sus Estados Financieros con fines fiscales, esto para obtener la certeza de que esta cumpliendo con sus contribuciones debidamente.

En toda actividad económica regulada por el Estado, va estrictamente relacionada con los recursos tributarios recaudados en cada ejercicio fiscal, y con estos propiciar el desarrollo del país. Si no fuera así, sería difícil imaginar la existencia de un Estado moderno como lo conocemos y lo conceptualizamos como el nuestro, por lo mismo, se ha tenido que establecer medidas de fiscalización hacia todo ciudadano que ubicado en el supuesto jurídico se convierte en contribuyente por la actividad que desarrolla, estando sujeto a la obligación de contribuir en medida de su capacidad tributaria. Es entonces que el Estado se ve en la necesidad de comprobar que dichas contribuciones están siendo enteradas debidamente en tiempo monto y forma, conforme se tiene establecido por las leyes fiscales, de allí la importancia del Dictamen Fiscal.

La presente obra, es una introspectiva respecto al Dictamen Fiscal, de modo que permite adentrarnos tanto al aspecto jurídico, como en la práctica común de la actividad de la Auditoría Externa y sobre todo a la normatividad profesional contable. Que aunque siendo propiamente una actividad limitada a algunos Contadores Públicos Autorizados por la misma Autoridad Fiscal, los efectos jurídicos del Dictamen Fiscal conllevan una fusión multidisciplinaria donde el profesional del Derecho, tiene una destacada participación.

Esto porque esta debidamente normado el esquema de regulación como vigilancia y sobretodo delimitado jurídicamente en todos sus aspectos, e indudablemente al ámbito financiero-contable, además debe tenerse en cuenta que es un instrumento de control tributario no solo para la autoridad, sino también para el mismo contribuyente sujeto a la presentación del Dictamen Fiscal. Es tal que, la normatividad jurídica del Dictamen Fiscal, corresponde directamente al Abogado que se enfoca en el ejercicio del ámbito de la materia fiscal, siendo esta actividad solo una parte del extenso campo de la disciplina en comento.

Es entonces que el Dictamen Fiscal, por la información que en ella se expresa, como de la importancia que representa, la responsabilidad de la veracidad de

dicha información fiscal, no solo impacta al mismo contribuyente auditado, sino también a quien elaboró el dictamen, como a la autoridad misma que revisa ejerciendo sus facultades de comprobación, a los cuerpos colegiados y a la ciudadanía exigente de mejores servicios públicos que se propician con el pago de contribuciones.

Los efectos jurídicos en el Dictamen Fiscal, por la responsabilidad de la información que en ella se refleja, y de la veracidad que se le da por parte de las autoridades fiscales, como de los profesionales y cuerpos colegiados para conformar su debida revisión pero sobre todo su presentación. El impacto de dicha información que se presenta, es trascendental. Tan simple hecho es que la misma autoridad no tiene la capacidad ni los recursos para fiscalizar a millones de contribuyentes, es por tal que el Dictamen Fiscal se ha convertido en un medio indirecto al servicio de la autoridad que masivamente puede cerciorarse que se cumplen debidamente con las obligaciones fiscales.

Es necesario referir que todo actuar de la autoridad, en afán de lograr un mejor control tributario hacia todo sujeto obligado sea perfectible, esto sucede con el mismo Dictamen Fiscal, de allí el constante cambio en la reglamentación dirigido principalmente para los Contadores que dictaminan para efectos fiscales como para los mismos Contribuyentes. Razón del estricto control que se tiene sobre la estructura del Dictamen Fiscal, que hace difícil que se incurra voluntaria o involuntaria en omisiones que impacten en el aspecto tributario, logrando la autoridad detectar oportunamente este tipo de situaciones, al ejercer sus facultades de comprobación establecidas en el Código Fiscal de la Federación, determinando contribuciones que no se enteraron debidamente en el mismo Dictamen Fiscal, ordenando su corrección y el pago omitido con su actualización y recargos con su muta correspondiente si procediera.

Pero es de señalar que no es infalible, razón que motiva el establecimiento de sanciones que se instrumentan a todo aquel que incurra a este tipo de omisiones, conforme a la gravedad que se origine, llegando a ser desde una simple corrección o amonestación, hasta la suspensión provisional o definitiva, hasta llegar a una responsabilidad de índole penal por evasión o elusión fiscal.

Es claro entrever el impacto que tiene el Dictamen Fiscal en el sistema tributario del país, y que sigue tomando relevancia a pesar de las ultimas modificaciones tocante a la obligatoriedad del dictamen, que pasa a ser voluntario a partir del ejercicio fiscal que concluya en 2010, es decir que se deba presentar en 2011 y que de cuyas reglas de carácter general que especifiquen la información que se rinda para acceder a esta opción, no se han dado a conocer, esto situación que no ha sucedido al primer trimestre de 2011. Por lo que las condiciones del dictamen subsisten conforme se tienen establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en cuyo texto no ha sufrido modificaciones derivadas de dicho decreto del Ejecutivo Federal.

Esto ha derivado en un resultado favorable para el mismo Dictamen Fiscal, ya que según se ha establecido por la misma Autoridad que a nivel Nacional, los contribuyentes han accedido a dictaminar voluntariamente sus Estados Financieros para fines fiscales en las condiciones como se venían dando, reflejando por parte de los contribuyentes una confianza indudable por ser un medio de control administrativo.

A lo largo de 50 años, en que se dio origen al Dictamen Fiscal, se ha propiciado un esquema institucional participando primeramente los contribuyentes que dan origen a esta practica, a la Autoridad misma que preocupado que se cumpla debidamente con el pago de tributos, que por decirlo así, delegando y autorizando a ciertos Contadores fijando un sinnúmero de requisitos para desempeñar dicha actividad y los Cuerpos Colegiados que en conjunto con la Autoridad, norman la practica profesional de la Auditoria de Estados Financieros con fines Fiscales.

Por todo este entorno, se presume y confirma el impacto jurídico del Dictamen Fiscal, por la responsabilidad que se asume en cada uno de sus participantes y dependiendo del fin que se persiga, sea de carácter fiscalizador de la Autoridad; de la prestación de un servicio profesional específico del Contador que dictamina; en su aspecto de cumplimiento de las obligaciones fiscales en el caso del Contribuyente; y de la normatividad y regulación por parte de los Cuerpos Colegiados y la Autoridad; dan origen al esquema jurídico del Dictamen Fiscal y de la confiabilidad que en el se tiene, conforme se establece en el Código Fiscal de la Federación.

Todos estos aspectos referidos en las líneas anteriores de esta introducción, serán tratados a lato sensu en cada capítulo de esta tesis, en el afán de adentrar a todo aquel interesado que de ella lo consulte, en esta gran parte de la fiscalización en México que refiere específicamente al Dictamen Fiscal.

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

CAPITULO I EL DICTAMEN

**1. LA AUDITORIA Y EL DICTAMEN; 2. CONCEPTO DE AUDITORÍA;
3. CONCEPTO DE DICTAMEN; 4. DICTAMEN FINANCIERO Y DICTAMEN
FISCAL; 5. EL DICTAMEN FINANCIERO; 6. EL DICTAMEN FISCAL;
7. ANTECEDENTES HISTÓRICOS; 8. OBJETIVO DEL DICTAMEN FISCAL;
9. OPINIÓN RENDIDA EN EL DICTAMEN FISCAL; 10. EL DICTAMEN FISCAL
COMO HERRAMIENTA DE FISCALIZACIÓN.**

1. La Auditoría es una actividad profesional del área Financiera-Contable que reviste una gran importancia en el Sistema Fiscal Mexicano, al ser una herramienta fundamental para el Fisco Federal enfocada plenamente a la revisión del aspecto tributario de los Contribuyentes, conociéndose como Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales, por lo cual, dicha actividad profesional conlleva efectos jurídicos trascendentales para el País.

Ello, porque sirve y permite dar un mayor alcance a las facultades de comprobación, logrando verificar que los Contribuyentes hayan cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales, y en gran medida evitar la elusión y evasión fiscal, propiciando una mayor recaudación tributaria.

Las normas profesionales contables en el ámbito de la auditoría, establecen que en el desarrollo de esta actividad... “El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.”¹

El ejercicio de las facultades de comprobación, que ejercen las Autoridades Fiscales, respecto de los Contribuyentes que dictaminan sus Estados Financieros por Contador Público Autorizado, ya sea por estar obligados, o que optan por

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 6.

hacerlo en términos de las disposiciones fiscales aplicables, conllevan una ventaja implícita para la Autoridad ya que además de lograrse conocer el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los Contribuyentes, permite el ahorro de recursos presupuestarios de la Autoridad.

En este sentido, la práctica de una visita domiciliaria, incluso de una revisión de gabinete, o cualquier otra facultad de comprobación establecida en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, corresponden a una acción directa de la Autoridad Fiscal, significando el ejercicio de sus recursos presupuestarios. Traduciéndose esto en que el Dictamen Fiscal sea medio de fiscalización eficiente y veraz al no implicar un gasto para el erario, por lo que es para la Autoridad Hacendaria una herramienta indispensable de fiscalización y comprobación de las contribuciones de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Lo anterior, sin dejar de considerar que el Dictamen se debe realizar por un profesional certificado, esto es, por un Contador Público que además de contar con Título Profesional y cumplir con requisitos adicionales, hace que la Autoridad quede sujeta a un menor y casi nulo ejercicio de sus recursos y sobre todo que la misma pueda tener mayor confianza en cuanto al cumplimiento de las obligaciones dictaminadas. Esta confianza es dada por el trabajo desarrollado, y por el Dictamen que se emite, el cual es el documento donde se expresa la naturaleza del trabajo y la opinión profesional en la materia financiera respecto a la situación fiscal del Contribuyente.

En este capítulo, se hará mención en que consiste la auditoria, su objetivo, diferenciación por el fin que se persigue, sus orígenes, el producto final que se deriva de este trabajo, etc. condiciones necesarias para poder entender los demás capítulos de la presente tesis.

2. La Auditoría en términos generales, puede decirse que es la actividad desarrollada por profesionales que debidamente capacitados, adiestrados y con la experiencia adquirida en cada ámbito técnico profesional contable, se abocan a la revisión de los Estados Financieros de todo tipo de Contribuyentes, al análisis del cumplimiento de obligaciones fiscales, así, como de verificar y comprobar sus operaciones y actividades habituales, si se realizan con los lineamientos y procedimientos debidamente establecidos y definidos.

La normatividad contable² refiere al respecto que: “para los propietarios, acreedores y terceros interesados en una empresa resulta de primordial importancia, contar con información útil y confiable para la toma de decisiones.” Continua señalando “En virtud de que los estados financieros constituyen un

² Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos .Boletín 1020. México, 2009. Párrafo 1, 2 y 3.

instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre los Contribuyentes, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoria, para determinar su grado de confiabilidad.” De igual forma menciona “dado que los resultados de una auditoria, generalmente trascienden no solo con quien contrata directamente este servicio, sino ante el publico en general, es por ello que debido a esta responsabilidad de carácter social, el auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro, la aplicación de una técnica especializada y en la observancia de determinados lineamientos, que permitan que su actualización pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional.”

La Auditoria, en su forma más precisa es...

Poner en conocimiento de toda persona interesada en las cuestiones específicas, los aspectos trascendentes de un asunto en particular. Debemos entender que es un prefijo de “auditorio”, lo que significaría el poner a la vista del público que observa con atención lo que acontece.

La auditoria, en sentido estricto, se encarga de revisar, estudiar y analizar toda actividad desarrollada por las personas o grupos de personas, dentro de las organizaciones o instituciones públicas o privadas, en el desempeño de sus funciones económico-financiero-productivas, propiciando llegar al origen y la razón de sus procesos, buscando certeza en cuanto a la optimización de los recursos.

Cualquier persona física o moral, con o sin fines de lucro, públicos o privados es susceptible de ser Auditada.

La auditoría tiene cabida en toda actividad o función desarrollada en la sociedad, por ejemplo, en la industria de transformación se pueden auditar los procesos productivos de una línea de producción, a efecto de identificar si en la elaboración de algún producto determinado es la adecuada para su fabricación o si las materias primas son las adecuadas.

De igual forma, en la industria de la construcción es susceptible desarrollar la función de auditoría, en la ejecución de alguna obra, la cual puede ser objeto de revisión por especialistas en la materia. Desde la factibilidad del proyecto a realizar en cuanto a diseño, mecánica de suelo, costos de obra, materiales, tiempos etc. así como, si se trátase de una obra concluida se pueden realizar estudios a efecto de verificar si fue construida con las especificaciones técnicas y con los materiales adecuados, rindiendo en base a las pruebas obtenidas, de un dictamen especializado sobre la sustentación de la construcción.

También tenemos la Auditoria de Gestión, que está diseñada para verificar la actuación administrativa de los integrantes de cualquier organización y de su entorno, a efecto de determinar si las decisiones tomadas fueron las adecuadas en la administración de dicha organización con respecto a algún puesto, cargo o actividad, ya sea en la función pública o privada, la Auditoría de procesos

administrativos, es realizada en todo tipo de organizaciones, y tiene como fin, el someter a examen la forma y modo en que las tareas administrativas son desarrolladas por los integrantes de las organizaciones, a efecto, de verificar si las funciones son adecuadas, así como las cargas de trabajo y si no existen duplicidad de funciones o inactividad de puestos, entre otras.

La Auditoria gubernamental, como su nombre lo indica, consiste en hacer sin excepción revisiones periódicas a las entidades de gobierno, con mecanismos y procedimientos específicos dirigidos al aspecto público, dependiendo el fin que persiga, a efecto de corroborar la adecuada aplicación del gasto publico que se les asigna año con año en el presupuesto.

A la Auditoria se le ha dado un enfoque importante en el ámbito de los negocios, toda vez que los dueños de las empresas, los accionistas así como sus inversionistas, requieren saber si sus capitales están debidamente manejados y aprovechados, a efecto de poder obtener la mayor cantidad de ganancias, o bien el mitigar las perdidas. El hecho de contar con información fehaciente para establecer nuevos canales de negocios o proyectos de inversión que se interesan en el manejo de los recursos económicos que generan sus empresas con el menor riesgo posible.

También se refiere en la normatividad que... "La auditoria no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indubitable. La auditoria requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos."³

Es el gobierno el principal interesado en que las cosas marchen bien en toda empresa privadas, toda vez que esto se ve reflejado en una mayor recaudación fiscal, actuando prácticamente como el socio de las empresas más celoso que cuida sus intereses económicos.

Sin recursos fiscales, el Estado nada puede hacer, simplemente no existiría como tal. Al particular el autor Edmunde Burke⁴ ha señalado que "Los ingresos del Estado son el Estado. En efecto, todo depende de ellos, tanto por lo que respecta a su sostenimiento como por lo que toca a su reforma". Bajo esta óptica, la existencia real, no meramente normativa del Estado depende de los recursos económicos a su disposición, los cuales sólo pueden extraerse del patrimonio de los particulares vía contribuciones.

Derivado de lo anterior, El Estado mismo se ha servido de la Auditoría para ampliar el imperium tributario sobre los Contribuyentes que tienen la obligación de pagar impuestos, y que dictaminan sus Estados Financieros para Efectos Fiscales,

³ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 3.

⁴ Burke, Edmund, Textos Políticos, Fondo de Cultura Económica, México, 1996, página 239.

teniendo como fin primordial el poder comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los Contribuyentes que son sometidos a este examen o auditoría.

Como veremos más adelante en la presente tesis, el Estado Mexicano, se ha valido de una herramienta efectiva para salvaguardar sus intereses tributarios, a través del Dictamen Fiscal que es emitido por Contador Público Autorizado.

Para entrar en materia, se referirá que el producto final del trabajo de auditoría es el documento denominado "Dictamen", mismo que consiste en el informe que se deriva de la revisión hecha a la persona física o moral sujeta a revisión de sus Estados Financieros, generado con la evidencia recabada por el auditor a través de sus papeles de trabajo que contienen en forma condensada la información que se obtuvo de la revisión de auditoría, su razonabilidad y confiabilidad como las recomendaciones a efecto de mejorar sus procesos administrativos, derivándose de esta según el enfoque que se le haya dado, siendo "Dictamen Financiero" o "Dictamen Fiscal".

3. El Dictamen, en sentido general es el informe concreto y específico derivado de un trabajo profesional como producto de una revisión sistematizada y técnica de los rubros que integran los Estados Financieros, así como de los controles internos existentes, sus procesos administrativos y operativos de toda entidad, ya sean públicas o privadas, mismo que al emitirse sirve como un elemento de confiabilidad respecto a las condiciones existentes en toda organización que se audita a efecto de poder ser utilizado para la toma de decisiones. Siendo en concreto, el resultado de la auditoría practicada a una entidad económica.

En el sentido normativo profesional, "el dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, de acuerdo con las Normas de Información Financiera."⁵

Entonces podremos entender como Auditoría lo siguiente:

- Una recopilación, acumulación y evaluación de evidencias sobre información de una entidad, definidos como Contribuyentes para determinar e informar el grado de cumplimiento entre la información y los criterios establecidos.

- Una estricta evaluación de las diversas operaciones y controles de una organización para determinar si se siguen políticas y procedimientos

⁵ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 17.

aceptados, se siguen las normas establecidas, se utilizan los recursos eficientemente y si se han alcanzado los objetivos de la organización.

- Un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otras situaciones que tienen una concordancia directa con las actividades que se desarrollan en una entidad pública o privada. El fin del proceso consiste en determinar el grado de precisión del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.

4. Dentro del ámbito que nos ocupa, tenemos dos directrices, el Dictamen Financiero y el Dictamen Fiscal que son dos parámetros de conocimientos distintos, pero muy relacionados en cuanto a sus alcances y contenido, van ligados uno al otro.

Las normas de auditoría refieren que... “La finalidad del examen de Estados Financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los estados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, aplicadas sobre bases consistentes.”⁶

Es decir, el Dictamen Financiero es una opinión profesional meramente técnica, contable y financiera. El Dictamen Fiscal, además de lo anterior, específicamente este se enfoca en detalle al aspecto impositivo de los Contribuyentes.

Aquí una distinción entre los aspectos financieros y fiscales, sin el primero no podría darse condición alguna en cuanto a las contribuciones. Todo principia en los aspectos financieros y/o contables. Es mas, sin la contabilidad misma, no se tendríamos que auditar nada. El Emérito Arturo de la Cueva, hace una semblanza acertada respecto de la contabilidad, sin importar que en su obra refiere a la importancia de este conocimiento para la formación de “fiscalistas”, sus comentarios son aplicables para todo aquel relacionado con las contribuciones, y en especial al tema tratado en esta presente Tesis, mismo que señala... “Dentro de la formación integral del fiscalista es fundamental el conocimiento de la contabilidad en general. En efecto, el comprender la partida doble; la teoría de la cuenta; la conciliación de toda cuenta acreedora con otra deudora y viceversa; el poder interpretar los estados financieros, concretamente el balance y el estado de resultados; manejar el catalogo de cuentas; los inventarios y los sistemas de valuación; los principios aceptados de contabilidad; el registro contable; del componente inflacionario; coeficiente de utilidad; consolidaciones fiscales; etc., es

⁶ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1020. México, 2009. Párrafo 7.

imprescindible para asimilar la relevancia del registro contable de las operaciones, desde la perspectiva fiscal.”⁷

De igual forma, y para el caso que nos ocupa, el maestro Gregorio Sánchez León, nos refiere “por Auditoría Fiscal entendemos el procedimiento administrativo que llevan a cabo las Autoridades fiscales, para la revisión del régimen tributario de los sujetos pasivos de las contribuciones, a fin de determinar las obligaciones y los créditos fiscales omitidos.”⁸

Para un mejor entendimiento de lo que debemos tener respecto de “Auditoría Fiscal” tenemos lo que certeramente refiere la Investigadora Silvia Lavín Hernández⁹... “Es la revisión y comprobación que lleva a cabo la Autoridad Fiscal competente, de la declaración fiscal, de la contabilidad, de los papeles de trabajo, bienes, mercancías, y dictámenes sobre estados financieros, para verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales a cargo de los Contribuyentes personas físicas, personas morales, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y para determinar, en su caso, si existe la probable comisión de delitos fiscales”.

Con lo referido, se entiende que el Dictamen Fiscal es un medio indirecto de fiscalización de la Autoridad Hacendaria, que al detectar inconsistencias, emprende sus facultades de comprobación, hasta llegar a una auditoría fiscal, siguiendo los procedimientos establecidos.

Por el fin que se persigue, como su nombre lo dice la primera va mas enfocada a la cuestión Financiero-Contable, y la segunda al aspecto meramente Fiscal o Tributario, de aquí la connotación entre ambas, la Auditoría de Estados Financieros se obtiene el Dictamen Fiscal, las dos actividades son desarrollados por Contador Público Autorizado.

5. El Dictamen Financiero es la conclusión de la Auditoría Financiera, siendo el informe que muestra el resultado del trabajo integral de revisión debidamente planeado y supervisado, que dependiendo de las características generales del Contribuyente sujeto a revisión, va encaminada a cerciorarse si los rubros de los Estados Financieros contienen información financiera y contable en forma eficiente, veraz y oportuna.

Al particular las normas profesionales para el desarrollo de la auditoría refieren al respecto “El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de

⁷ De La Cueva, Arturo, Derecho Fiscal, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2007, página 12,

⁸ Sánchez de León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, México, 1998, página 413.

⁹ Lavín Hernández, Silvia, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Editorial Porrúa/ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2007, página 59.

su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para presentarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.”¹⁰

Dicha auditoría se formula por la administración del Contribuyente, con base en una técnica contable reconocida y autorizada por los Cuerpos Colegiados Profesionales, la cual es generada y propiciada en base a los controles internos y procesos administrativos que deben operar con la debida eficiencia dentro del Ente auditado.

Al desarrollarse la Auditoría Financiera, un rubro que no puede omitirse en la revisión o auditoria de los Estados Financieros, es aquella que se refiere a los impuestos que se generan por el Contribuyente, para lo cual, la Auditoría Financiera sustenta las bases de la elaboración del Dictamen Fiscal.

Podrá realizarse solo una Auditoría Financiera, pero emitir un Dictamen Fiscal sin que se haya hecho la Auditoría Financiera, es practica imposible.

Por norma profesional, de la Auditoría Financiera se deriva el Dictamen Fiscal. Es habitual que la Auditoria de Estados Financieros, este plenamente dirigida a la revisión de la situación fiscal de todo Contribuyente, toda vez que, sin importar la actividad económica que desarrolle y el fin que se persiga alcanzar con la auditoria, el Ente sujeto a revisión, no puede estar ajeno a la causación y retención de los impuestos a los que está obligado por Ley.

Si un Contribuyente es sujeto a una auditoria de Estados Financieros, y producto de esta revisión, reflejara omisiones en sus obligaciones tributarias, dependiendo la gravedad, se consideraría como un Contribuyente con problemas financieros, por lo que en su Dictamen Financiero se reflejaría una opinión o nota negativa, que puede incluso llegar a poner en peligro la continuidad de la operación del Contribuyente.

6. El Dictamen Fiscal es la revisión específica de las cuentas contables que integran los Estados Financieros que impactan los rubros tributarios, y que se expresan en un documento que se le denomina Informe Sobre la Situación Fiscal, el cual suscribe el Contador Público Autorizado acompañado del Dictamen Financiero, en estricto apego a las Normas de Auditoria que son exigidas su cumplimiento en esta rama profesional de la Contaduría, la Auditoria Externa. En este se expresa la opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado del examen

¹⁰ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 18.

practicado a los Estados Financieros de un Contribuyente, enfocado al estudio específico de todo aspecto fiscal de los Contribuyentes.

Para el caso que abordamos y que abundaremos en el capítulo IV de esta tesis, el Dictamen Fiscal es el documento donde se rinde una opinión a cerca de la razonabilidad de las cifras financiero-contables respecto de los Estados Financieros de un Contribuyente, sea una persona física o moral. Pero que para que adquiera la característica de ser de usos fiscales, el Dictamen Financiero debe acompañarse de un documento que se denomina Informe Sobre la Situación Fiscal, en el cual se manifiesta expresamente todas y cada una de las incidencias de carácter impositivo a la que está sujeto el Contribuyente bajo mandamiento de Ley.

En este sentido refiere acertadamente el C.P. Víctor E. Molina Aznar, que “Los Dictámenes de Contadores Públicos son base, también, para que lleven a cabo auditorias fiscales.”¹¹ Esto porque, una de las facultades conferidas por Ley, específicamente en la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es la revisión de Dictámenes Fiscales, y lo que derive de dicha revisión en caso de inconsistencias u omisiones, la Autoridad podrá ordenar la aplicación de otras facultades de comprobación, como lo son una Visita Domiciliaria o Revisión de Gabinete, entre otras no menos importantes.

Aquí la distinción de este tema de Tesis abordado, que refiere específicamente al Dictamen Fiscal, siendo el punto principal que nos ocupa, regula aquellas contribuciones que tienen el carácter de naturaleza Federal, a las que están sujetas tanto a las personas físicas como personas morales, sobre la base gravable generada en el desarrollo de sus actividades empresariales, siendo específicamente las contribuciones que se refieren al Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Activo (IA), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), Impuesto Especial a Tasa Única (IETU), Etc., en si toda aquella contribución Federal que este sujeto el Contribuyente y que deba ser revisadas y presentadas en el Dictamen Fiscal.

Independientemente de lo mencionado, las demás contribuciones como lo son las cuotas, aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto Nacional de Fomento para Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT), Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR), no son materia de estudio del Dictamen Fiscal, solo se revisan grosso modo y en lo superficial, se verifica que estén presentados los pagos de las cuotas y aportaciones mensuales y bimestrales, presentando dichos pagos listando en los anexos correspondientes del Dictamen Fiscal, sin que se verifique o valide las bases o integraciones de cotización de los salarios utilizados para determinar las cuotas o aportaciones correspondientes.

¹¹ Molina Aznar, Víctor E., Como estar Preparado ante una Auditoria Fiscal, Editorial ISEF, México, 2004, página 15.

A esto es de destacar que existen convenios de coordinación fiscal entre el Sistema de Administración Tributaria (SAT) y el IMSS, INFONAVIT y SAR, una vez presentado el Dictamen Fiscal de cada Contribuyente ante el SAT, este turna copias de los anexos que correspondan a cada una de las instituciones señaladas para que realicen sus rutinas y procesos de fiscalización.

También es de señalar, que de igual forma, las contribuciones a que corresponden al IMSS, INFONAVIT y SAR, estos son susceptibles de ser dictaminadas sus cuotas y aportaciones, pero lo son bajo un esquema y mecánica especial, reglamentado por la legislación que trata, siendo de igual forma un Contador Público que es autorizado por cada una de estas instituciones, quien realiza dicho Dictamen, debiendo de cumplir todas las formalidades que se establecen, conforme se tiene previsto en la legislación que corresponda.

En el Dictamen Fiscal, solo se reflejarán los pagos o declaraciones correspondientes, y se harán pruebas globales a efecto de demostrar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente sujeto a revisión, pero sin profundizar en este tipo de contribuciones. Toda vez que, el Dictamen Fiscal tema de estudio de esta Tesis, está diseñado sólo para contribuciones de naturaleza Federal, pero que, por propia norma profesional el rubro de los impuestos en su conjunto, se somete a una revisión especial de análisis a efecto de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, debido al impacto que reviste a los Estados Financieros que se someten a auditoría.

Por esto mismo volvemos a puntualizar, que sin importar que la Auditoría que se practique sea únicamente con fines meramente financieros-contables, el rubro de los impuestos deberá ser revisado en forma especial y por personas capacitadas en el tratamiento tributario, debido a que la determinación y cálculo de los impuestos, conlleva en su adecuada aplicación un conocimiento específico de las disposiciones fiscales, por lo cual su importancia que se debe de revisar, y que en caso de detectar alguna omisión o errores en los impuestos, será un punto de observación por parte del Contador Público Autorizado hacia el Contribuyente auditado, para que el mismo subsane dichas omisiones.

La razonabilidad de los tributos de las que se tiene la obligación de pagar y enterar ante la Autoridad, sea en su carácter de causante o de retenedor, que determina cada Contribuyente obligado, sea persona física o moral, dichas contribuciones son objeto de esmero y detallado análisis a efecto de verificar su adecuado cumplimiento exigidos por el Estado sea en monto, tiempo y forma.

Por lo mismo, cuando una auditoría o revisión va encaminada a fines fiscales, se definirá como "Dictamen Fiscal", siendo el medio idóneo para las Autoridades fiscales en el país que la han determinado para ampliar y ejercer un control de fiscalización a todo Contribuyente obligado a tributar para sufragar el gasto público, de la manera proporcional y equitativa conforme dispongan las leyes tributarias, obligación contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, debemos tener muy en cuenta que todo Contribuyente o sujeto pasivo, esta obligado a tributar de conformidad a su capacidad económica, al respecto se hace mención a las consideraciones del autor Calvo Nicolau¹², respecto a la garantía Constitucional de proporcionalidad, misma que refiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos, es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

De igual forma, el autor Belsunce¹³ refiere que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva, es decir, que para que se actualice este principio es necesario que haya una relación proporcional con la riqueza gravada.

También es destacable puntualizar lo que el decano Calvo Ortega¹⁴ manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los Contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

A estos supuestos doctrinales, no podemos pasar por alto lo que señala Adam Smith¹⁵, autor inglés que refiere en el primero de sus cuatro celebres principios de los impuestos, nos dice “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”. “En la observancia o en la omisión de estas máximas consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.”

Manifestadas las precisiones anteriores, es entonces que para cerciorarse la misma Autoridad Tributaria que todo Contribuyente cumple debidamente con sus obligaciones fiscales conforme a su capacidad tributaria, es por tal, que se han servido del Dictamen Fiscal para ejercer el imperium de la Ley en cuanto a las cuestiones impositivas en México, obligados por las diversas disposiciones fiscales tributan en tiempo, monto y forma, las diversas contribuciones. Respaldándose la Autoridad misma, en afán de ejercer sus facultades de comprobación en forma masiva a través del ejercicio profesional del Contador

¹² Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Editorial Themis, México, 1999, página 119.

¹³ García Belsunce, Horacio, Temas de Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982, Página 105.

¹⁴ Calvo Ortega, Rafael, Derecho Tributario, Civitas Ediciones, España, 2000, página 83.

¹⁵ Smith, Adam, La Riqueza de las Naciones, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1958, página 726.

Público a quienes autoriza en base a una serie de lineamientos jurídico-legales, para ofrecer los servicios de auditoría a todo Contribuyente que así lo requirieran por mandamiento de ley, para que dictaminen sus Estados Financieros para Efectos Fiscales, mismo que un informe al que se allegan las Autoridades hacendarias, como medio de fiscalización, obteniendo una seguridad de que los tributos a los que se está obligado, están siendo cumplidos certeramente.

Para tal fin se establece la obligación al profesional que realiza el dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, el pertenecer a un cuerpo colegiado profesional, que en conjunto con las Autoridades hacendarias, les establezcan normas de calidad y ética en el ejercicio profesional de auditor.

La certeza obtenida través de una revisión integral por los profesionales independientes en la materia, que siendo ajenos a la administración del Contribuyente, someten a examen de eficiencia en forma completa y que su operación misma que se sintetiza en sus ingresos, costos, gastos, procesos administrativos, productivos, financieros, etc. se constata que están debidamente registrado en los Estados Financieros.

Esto ha significado que a hace mas de 50 años el Dictamen Fiscal sea una herramienta valiosa de fiscalización que les ha permitido a las Autoridades Fiscales allegarse de información sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los Contribuyentes, responsables solidario y tercero con ellos relacionados.

Una empresa que es omisa o bien determine erróneamente algún tributo, es considerada una empresa con problemas serios, que dependiendo de la gravedad, esta genera una contingencia que puede poner en peligro su operación y su existencia, toda vez que significa que no es una empresa sana financieramente.

La gravedad de que un Contribuyente tenga un adeudo fiscal, reconocido como crédito fiscal, no solo tiene la obligación de a cubrir en su totalidad el importe del impuesto adeudado, sino que tenga que pagarlo con la actualización y recargos, y en caso de ser detectado por la Autoridad Fiscal, implicaría además pagar una multa y gastos de ejecución, condición que significa una sangría financiera para el Contribuyente obligado.

Cabe hacer mención, que el 30 de junio del año de 2010, el Ejecutivo Federal anuncio una serie de medidas de carácter fiscal¹⁶, a efecto de dar facilidades administrativas a los Contribuyentes obligados a dictaminar sus Estados Financieros para dichos fines , siendo entre estas medidas la eliminación de la obligatoriedad del Dictamen Fiscal, que para efectos será únicamente voluntario para todos aquellos Contribuyentes que así lo deseen, a favor de sus intereses jurídicos, financieros y tributarios, según convenga.

¹⁶ Diario Oficial de la Federación, primera sección, Decreto del Ejecutivo Federal, por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, de fecha miércoles 30 de junio de 2010.

Dicha medida que será aplicada a partir del ejercicio terminado en 2010, y que el Dictamen Fiscal que opten a realizarlo voluntariamente los Contribuyentes, se presentara en 2011 en términos y plazos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Dicha opción será sujeta al condicionante de rendir información en los plazos y medios que se dispongan, conforme se establezca en las Reglas de Carácter General que para los efectos publique la Autoridad correspondiente.

Siendo un total hermetismo los términos y condicionamientos que la misma Autoridad de a conocer, toda vez que a la fecha de la publicación de esta tesis, no ha ocurrido tal condición. Considerando que el Contribuyente puede manifestar la opción de Dictaminar sus Estados Financieros para fines fiscales, en la fecha que deba o presente su declaración del ejercicio 2010, conforme se tiene establecido en los párrafos cuarto y quinto de la fracción IV del artículo 32-A del Código en comento, como de su mismo Reglamento, mismo que se transcribe para los efectos ilustrativos:

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. al IV...

...

...

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.

Desafortunadamente tratándose de un tema trascendental en cuanto a la fiscalización en México, como para la profesión contable, en la realización del

Dictamen Fiscal, la Autoridad ha permanecido un tanto omisa en dar a conocer las Reglas de Carácter General, que para el efecto se apliquen a las disposiciones del Decreto que emitió el Ejecutivo Federal el 30 de junio de 2010. Necesarias para que los Contribuyentes que dispongan de la opción señalada en dictaminar o no sus Estados Financieros, puedan decidir las conveniencias o virtudes, dependiendo de sus características y capacidades administrativas de darle cumplimiento a lo señalado en el decreto mismo.

En efecto en el Artículo Tercero del Decreto invocado publicado el 30 de junio de 2010 por el Ejecutivo Federal, se ha establecido que:

ARTÍCULO TERCERO.- Los Contribuyentes que de conformidad con lo establecido en los artículos 32-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 16 de la Ley del Seguro Social, se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, según corresponda, por contador público autorizado, podrán optar por no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las Autoridades fiscales correspondientes.

Los Contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo no estarán obligados a presentar la copia y los anexos a que se refiere la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Lo previsto en el ordenamiento antes citado, considero que es un reto para la profesión contable, pues los Contadores Públicos Autorizados deberán demostrar que los servicios que prestan, además de ser confiables, van acompañados de un valor agregado o plus, pues independientemente de que le den a su trabajo, el enfoque de Auditoría para Efectos Fiscales, también estudian los demás rubros de los Estados Financieros, de la persona de que se trate, como son su Control Interno, Procesos Administrativos, Procesos Productivos, detección de errores o fraudes, etc. razón por la que son garantes de la eficiencia del Ente sujeto a auditoría o revisión.

7. El Dictamen Fiscal en México, nace mediante decreto presidencial del 21 de abril de 1959 creándose la Dirección de Auditoría Fiscal Federal estableciéndose el registro de Contadores Públicos para la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales y así, utilizarlo como un instrumento de fiscalización indirecto, dicho Decreto fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el jueves 30 de abril de 1959.¹⁷

¹⁷ Diario Oficial de la Federación, Decreto del Poder Ejecutivo, 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959.

El Jurista Emilio Margáin Manautou, nos refiere en cuanto a lo señalado, lo siguiente: “El Dictamen para efectos fiscales surgió con motivo de la expedición del Decreto Presidencial del 21 de Abril de 1959, creando la Auditoría Fiscal Federal el cual se apoyó en la Ley de Ingresos de la Federación de 1959.”¹⁸

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se apoyó desde entonces en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, para fiscalizar a los “Contribuyentes Obligados” en forma indirecta, a través de los servicios independientes profesionales de la contaduría pública.

De igual forma el Maestro Margáin, señala “Dicho Decreto establecía obligatorio el Dictamen para las Empresas con ingresos anuales superiores a diez millones de pesos y optativo para Contribuyentes con ingresos menores e imponía a los Contadores Públicos que quisieran dictaminar requisitos a satisfacer para quedar autorizados.”¹⁹

El ejercicio de la función de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia federal ha evolucionado, pues desde la simple revisión de las declaraciones anuales, pasando por el cuadernillo fiscal impreso, ha pasado a la presentación del Dictamen Fiscal en medios informáticos como discos magnéticos y discos compactos, hasta nuestros días que es presentado vía internet. Para este fin se ha utilizado cada uno en los formatos establecidos a lo largo del tiempo por las Autoridades fiscales, mismas que han sido requeridos conforme se han vuelto necesarios.

Desde un principio, se han atribuido infinidad de ventajas al Dictamen Fiscal, mismas que abundaremos en este trabajo como son los beneficios que se obtienen por las partes involucradas, siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, actualmente, a través del Servicio de Administración Tributaria, los Contadores Públicos, como de sus Cuerpos Colegiados y los mismos Contribuyentes.

Para el Fisco, es un medio indirecto de fiscalización que beneficia la recaudación captando recursos tributarios, que orienta y concientiza a los Contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, versadas en una reglamentación debidamente delineada y establecida en las leyes correspondientes. Aquí cabe hacer mención lo que refiere el autor Alfredo Burato “Los recursos tributarios, son aquellos que el Estado obtiene en su calidad de persona de derecho público, y que usando de su poder de imperio exige coercitivamente a los ciudadanos una alícuota, con el objeto de solventar los gastos estatales. El rasgo de este tipo de tributos es, entonces, su carácter coercitivo, se realizan en dinero, lo que tiene su

¹⁸ Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1999, página 247.

¹⁹ Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1999, página 249.

importancia puesto que el primer impacto que se verificara en la economía a causa de ellos es en la corriente monetaria, y el hecho de que sean coercitivos, no los hace caprichosos y carentes de su fundamentación lógica, racional, económica y legal, orientada por ciertos principios justificativos²⁰.”

Para los Contadores Públicos y sus cuerpos colegiados, desde la creación del Dictamen Fiscal fue un punto de oportunidad profesional de gran importancia, pues se reflejó inmediatamente en el crecimiento de las memberships de las instituciones profesionales de contadores públicos, mismos que establecen la obligatoriedad de una calidad profesional que origina una actualización constante en especial a la materia tributaria entre sus miembros.

Para el Contribuyente, es un medio de seguridad fiscal que le produce tranquilidad y confianza, la cual se ve reflejada en una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias. En el caso de sociedades mercantiles, es un medio de confianza para socios, accionistas así como inversionistas, porque les da la certeza de que sus empresas están obteniendo una adecuada administración de sus recursos financieros.

El Dictamen Fiscal fue concebido desde un principio como una extensión o derivación de la Auditoría de Estados Financieros, lo que se reconoció como un beneficio adicional para emitirse el Dictamen Fiscal, condición que está muy alejada, toda vez que se hace necesario primero practicar una Auditoría de Estados Financieros del Contribuyente conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría, y concluida esta se procede formular el Dictamen Fiscal en base a la información que se deriva de la Auditoría de Estados Financieros, por lo que la auditoría practicada sirve de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del Contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio Contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

En la medida en que creció la aplicación del Dictamen Fiscal desde 1959, las Autoridades consideraron necesario fortalecer su marco jurídico, el cual ha tenido una evolución constante en la práctica profesional de la auditoría. Desde entonces el Dictamen Fiscal, ha evolucionado a efecto de adecuarse a las necesidades tributarias del país, siendo los acontecimientos más importantes los que a continuación se detallan:

El 1º de abril de 1967, entro en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación que contenía en su artículo 85 los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el contador público que no cumpliera con los mismos; derogándose en esta misma fecha el decreto del 21 de abril de 1959, es conveniente destacar que dentro de los citados requisitos se estableció que el dictamen debía formularse de acuerdo con las normas de auditoría, lo cual constituyo un reconocimiento explícito en el Código Fiscal de la Federación de las

²⁰ Burato, Alfredo, Manual de Finanzas Públicas, Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1967, pagina 100.

normas de actuación profesional que la contaduría pública afiliada al Instituto Mexicano de Contadores Públicos se había autoimpuesto previamente.

El 9 de abril de 1980, se publicó el reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que reguló diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.

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

El 29 de febrero de 1984, se emitió el reglamento del Código Fiscal de la Federación estableciéndose en el capítulo III todo lo relacionado a los contenidos que deberían de cumplir los anexos para los dictámenes de los contadores públicos.

En 1986... se reconocieron los efectos de la inflación en los aspectos impositivos, en cuanto a la ganancia inflacionaria o pérdida inflacionaria, la depreciación fiscal. Misma que se reflejan desde entonces en el dictamen fiscal.

El 1º de enero de 1991, entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente los Estados Financieros, a los Contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo.

Estas disposiciones tuvieron efecto a partir de los Estados Financieros del ejercicio de 1990. Inicialmente los parámetros de la obligatoriedad se determinaron en base a los ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior superiores a \$5,000,000.00 o que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$10,000,000.00 (cifras sujetas a actualización anualmente), o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan presentado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, se estableció esta misma obligación a los Contribuyentes autorizados.

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

El 29 de junio de 1992, se publicaron las reglas generales de integración y presentación en "Disco magnético flexible" de la información de los dictámenes fiscales.

El 22 de diciembre de 1993, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la modificación a la fracción I del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, para establecer en su inciso B que también pueden dictaminar las personas de nacionalidad extranjera conforme a los tratados internacionales de que México sea parte. Esta reforma entró en vigor el 1º de enero de 1996.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, ordenamiento mediante el cual se creó el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria.

En 1997-1998 se dio a conocer el programa conocido como SIPRED, por sus siglas del Sistema de Presentación de Dictamen, para la presentación del dictamen fiscal, en medios electrónicos.

A partir del año de 2001 el Dictamen Fiscal se realizó a través del programa denominado SIPRED denominado por sus siglas Sistema de Presentación de Dictamen, mismos que son presentados vía Internet, dando cumplimiento a la obligación de dictaminar los Estados Financieros para efectos fiscales, significando que en aspectos de fiscalización se esté a la vanguardia para la verificación de las obligaciones fiscales, en el uso de las nuevas tecnologías.

Por lo que se refiere a la primera década de este siglo XXI, no ha habido cambio alguno significativo en el dictamen fiscal, a menos que sea el de los formatos que deben utilizarse para su presentación, condición que ha permanecido hasta el año de 2010.

El 30 de junio del año de 2010, el Ejecutivo Federal anunció una serie de facilidades administrativas en materias de simplificación tributaria, siendo entre estas medidas, la eliminación de la obligatoriedad del Dictamen Fiscal, que para efectos será únicamente voluntario y lo podrán presentar todos aquellos Contribuyentes que así lo deseen. Medida que será aplicado a partir del ejercicio terminado en 2010, y que se presentará en 2011.

8. El objetivo del Dictamen Fiscal se da en cuanto a la certeza de que se están cumpliendo las contribuciones en modo, tiempo y forma, por todo Contribuyente obligado, se logra a través del dictamen fiscal, siendo su objetivo primordial y que se deriva como parte del examen de los Estados Financieros que el Contador Público en su actividad natural de la auditoría, revisa la situación fiscal y emite el dictamen para estos efectos.

Dicha revisión debe ser practicada conforme a normas profesionales, conocidas como normas de auditoría, mismas que “son los requisitos mínimos de calidad

relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.”²¹

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece que dicho dictamen debe emitirse junto con un informe sobre la situación fiscal del Contribuyente, en el cual debe consignar, bajo protesta de decir la verdad, los datos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se deberán incluir los distintos anexos que el reglamento requiere, como son pruebas del cálculo y pago de ciertos impuestos y derechos, sin tomar en consideración la importancia relativa del monto de los mismos, y presentarlos a través de Internet a partir del ejercicio 2001. Para los efectos conducentes al alcance e importancia del artículo en comento, se transcribe parcialmente para fines de entendimiento de la norma en estudio:

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.- a 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.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el Contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la Autoridad Fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

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

²¹ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 8.

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.

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.

...

Como se ha referido, desde sus inicios el dictamen fiscal, ha tenido un sinnúmero de modificaciones originadas por las necesidades tributarias en el país. No siendo ajeno a estas circunstancias el que se presenta actualmente vía internet. Las adaptaciones que se tuvieron que hacer, van en sentido a los cambios que tuvieron las leyes y reglamentos en cuanto a sus bases, tasas y tarifas entre un año y otro, el impuesto sobre depósitos, cambios de tasas del impuesto al valor agregado así como en el impuesto sobre la renta, etc.

Dentro de la presentación del Dictamen Fiscal, es recomendable revelar cualquier situación que afecte por mínimo que sea en importe económico a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que el Contribuyente no cubra, siempre se debe considerar el aspecto normativo de la revelación suficiente, pues esto fortalecerá la defensa que los integrantes del Comité Mixto hacen ante las Autoridades del SAT-AGAFF, por sus siglas Servicio de Administración Tributaria, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en caso de que el Contador Público Registrado se haga acreedor a una sanción, en caso de que la Autoridad señalada detecte alguna irregularidad en su Dictamen Fiscal.

Ha sido una preocupación para la Contaduría Pública, no demeritar la credibilidad del servicio debido al incremento del número de Contadores Públicos que a lo largo de más de 50 años, que obtuvieron su registro para dictaminar, por lo que la obligatoriedad de La Certificación a todos los miembros que dictaminan Estados Financieros ayudará a depurar y evitar que cualquier Contador Público sin experiencia y capacitación requerida, pueda ser un dictaminador, condición

establecida en el inciso a) fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Los cuerpos Colegiados Profesionales de Contadores en México, promueven ante las entidades públicas y privadas, la contratación de Contadores Públicos Certificados. Todos los aspirantes a ser dictaminadores están obligados a certificarse de lo contrario no obtendrán la autorización para poder emitir Dictámenes Fiscales.

La Contaduría Pública ha reconocido siempre la enorme responsabilidad que se adquiere, al firmar en forma individual y bajo su responsabilidad, un Dictamen Fiscal, no sólo frente al Servicio de Administración Tributaria por sus siglas mejor conocido como SAT, o al cliente que contrata los servicios profesionales de un auditor externo, sino ante terceros interesados, tales como accionistas, inversionistas potenciales, acreedores, instituciones financieras, etc. Se debe tener conciencia de la gran responsabilidad que se adquiere ante la sociedad, ya que en algunos casos la falta de ésta ha originado que los Cuerpos Colegiados que agrupan a la profesión, se preocupen por establecer reglas de actuación profesional de los Contadores Públicos, que actúan como Auditores Externos para garantizar un alto nivel de calidad en sus servicios.

Desde el 31 de marzo de 1992 se estableció la obligatoriedad de que el Contador Público dictaminador cumpliera con la Educación Profesional Continua, misma que es obtenida a través de la certificación profesional por parte de los cuerpos colegiados profesionales correspondientes.

9. Se ha referido, que el Dictamen Fiscal es la opinión profesional que se emite respecto a la razonabilidad de la información contenida en los Estados Financieros de un Contribuyente, que con base en un trabajo de auditoría emite el contador público independiente. Siendo una valiosa herramienta de fiscalización indirecta por lo cual debe ser un documento que brinde a la Autoridad Fiscal así como a los socios, accionistas, inversionistas o a toda persona interesada, la veracidad y razonabilidad de la información financiera según sea el caso, para lo siguiente:

- Verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente, sea en tiempo modo y forma, de sus contribuciones a cargo como causante y retenedor.
- La Calidad de la información, como instrumento ágil para la toma de decisiones y de fiscalización.
- Debe ser un instrumento de conocimiento administrativo y financiero respecto del Contribuyente, utilizada para establecer proyectos de inversión, como nuevos negocios.
- Debe poderse utilizar Para la evaluación de dirección del Contribuyente, a fin de saber si se esta administrando debidamente.

- Evitar la duplicidad en la fiscalización que se realiza al Contribuyente por la Federación como por los Estados.
- Minimizar hasta donde sea posible los costos de fiscalización de las Autoridades.
- Permitir validar la información contenida en el dictamen contra la que el Contribuyente presenta en áreas del SAT distinta a la de fiscalización. Es decir en sus declaraciones de pagos provisionales y las declaraciones informativas.

Una de las premisas que siempre se ha referido a la utilidad del dictamen fiscal, está en función de la calidad de la información que contiene, y no de la cantidad. Desde 1959 año de su implementación, se ha buscado la simplificación del mismo, sin embargo el contenido del Dictamen Fiscal sigue siendo prácticamente el mismo desde su creación, no teniendo variaciones significativas en cuanto a sus formatos, propiciando en gran medida que el dictamen fiscal, sea un instrumento de confianza y por lo mismo la estabilidad y utilidad del mismo por parte de las Autoridades.

Con el nacimiento del Dictamen Fiscal y la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal²², hoy conocida como AGAFF, por sus siglas Administración General de Auditoría Fiscal Federal, y a través de los años se han emitido lineamientos normativos diversos en cuanto a plazos, obligados a dictaminarse y exceptuados, ciertas prerrogativas para los dictaminados, formatos guías para la presentación del dictamen que hoy en día es a través del Sistema de Presentación de Dictamen mejor conocido por sus siglas SIPRED y el envío por Internet. Sin lugar a dudas el avance tecnológico es palpable y acorde a los tiempos actuales.

De igual forma el dictamen debe de comprender la certeza de que la información en él contenida, es confiable, fiel expresión de que el Contribuyente que se sujeto a revisión, cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales en tiempo, modo y forma. Este es el compromiso de los profesionales dedicados a la auditoría, adquirido no solo ante las Autoridades fiscales, a sus cuerpos colegiales y su misma persona versada en su ética de profesional, sino hacia la sociedad misma.

En este sentido el Maestro Margáin en su misma obra acertadamente nos refiere “Mucho se ha hablado de si el Contador Publico autorizado es un Auxiliar o Auditor del Fisco Federal por cuanto que se supone que hará una revisión de la Contabilidad y documentación que respalda en ella asentado; igual que si fuera un visitador²³”.

²² Diario Oficial de la Federación. Decreto del Poder Ejecutivo, 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959.

²³ Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1999, página 266.

En conclusión, la función del Contador Público en el ejercicio de su profesión como Auditor y que dictamina los Estados Financieros para efectos fiscales, tiene establecido un compromiso social de verificar que los Contribuyentes que recurren a sus servicios, cumplan debidamente con las obligaciones fiscales, puesto que las Autoridades fiscales confían plenamente en este proceso, debido a que ellas mismas son las que regulan la actuación del Contador Público Autorizado que emite el dictamen, y que debe cumplir con un marco fiscal normativo, como es el tener registro en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal mejor conocido por sus siglas AGAFF, ser certificado, tener experiencia mínima de 3 años, que cumpla con la actualización anual de capacitación, cumplir con los requisitos de independencia profesional, cumplir con las normas de auditoría, emitir Dictamen Fiscal y un informe sobre la revisión de la situación fiscal entre otras.

De esto parte la confianza que el fisco ha dado ante los profesionales de la contaduría, que de no cumplir con dichos ordenamientos son sujetos a retirar el registro para dictaminar, so pena de incurrir en delitos de índole fiscal debidamente sancionados por las leyes penales.

10. Para concluir este capítulo, y a manera de resumen a lo referido con antelación, es evidente la importancia del Dictamen Fiscal, del cómo se sirve de éste, la Autoridad Hacendaria como coadyuvante en los medios de fiscalización del mismo Fisco, toda vez que amplía el horizonte en un mayor alcance de los programas de fiscalización hacia los Contribuyentes cautivos u obligados, respecto de toda contribución que el legislador ha tenido a bien a aprobar.

Al respecto el Maestro Margáin Manautou, argumenta “que en el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como Contribuyente será realmente el pagador del mismo; cual será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedara gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente que se pretende gravar; si se dará origen a una fuente de evasión ilegal, etc. Precisamente por esto deben estudiarse minuciosamente los efectos del impuesto que se pretendan implantar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Para ello, los efectos de los impuestos deben separarse y estudiarse en dos grandes grupos: los que no se pagan, y los que se pagan²⁴.”

Para el Fisco Federal, el Dictamen Fiscal representa una extensión de sus programas de fiscalización, ya que si fuera el caso de no existir, no se tendría medios presupuestarios para poder fiscalizar a todos los Contribuyentes, toda vez que la misma Autoridad con los recursos que cuenta, no podría dar el alcance logrado a través del Dictamen Fiscal.

²⁴ Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997, página 75.

Que por obvio, en una revisión directa a cualquier Contribuyente en uso de sus facultades de comprobación, la misma Autoridad se tardaría un promedio seis meses realizar una revisión, solo dejando a la imaginación de la gran cantidad de Contribuyentes sujetos al régimen tributario en todo el país, en las condiciones señaladas sería menos que simbólicos, los alcances que se obtendrían, serían mínimos.

La estructura que se tiene dada al Dictamen Fiscal, respecto de la condición de certeza en cuanto a ser una herramienta de fiscalización, se han propiciado por los elementos que participan en la figura jurídica para su ejecución, teniéndose claro los siguientes:

- Primero, la existencia de la necesidad de la Autoridad Hacendaria en tener establecido un control fiscal respecto de los Contribuyentes cautivos u obligados, a efecto de lograr una recaudación eficiente para sostener el gasto público de cada ejercicio presupuestario, a fin de evitar la evasión y elusión fiscal.
- En segundo lugar la existencia de Contribuyentes obligados a tributar debidamente sus contribuciones en tiempo modo y forma, y hacerlo del conocimiento no solo de las Autoridades, sino de sus socios, accionistas e inversionistas, como de sus empleados y trabajadores, a modo de evitar a que se tengan bajo el error o por cualquier otra forma en la figura de evasión y alusión fiscal, y se tenga en conocimiento a través del Dictamen Fiscal por parte de todo aquel interesado, a efecto de subsanar tal circunstancia.
- En tercer lugar a los cuerpos colegiados, que en coordinación con las Autoridades fiscales, agrupan a todo profesional de la contaduría pública y que en el ejercicio de la profesión de la rama de la auditoria, les establecen a sus miembros la obligación de cubrir una serie de requisitos para poder cumplir dicha disciplina de ser auditores externos y poder dictaminar los estados financieros de todo Contribuyente y rendir el dictamen fiscal, como el cumplir la obligatoriedad ser miembro activo del cuerpo colegiado profesional, contar con su registro una antigüedad de tres años para poder dictaminar para efectos fiscales, cumplir anualmente un programa de actualización continua.

Por tal naturaleza, el Dictamen Fiscal ha prevalecido como un medio idóneo a manera de herramienta de fiscalización establecido por la Autoridad Fiscal, los cuerpos colegiados y por la obligatoriedad hacia los Contribuyentes cautivos. Siendo este el medio que ha permanecido a través de los años desde 1959. Sin duda alguna el Dictamen Fiscal es una forma eficaz que se utiliza indirectamente por las Autoridades fiscales para ampliar y ejercer sus facultades de fiscalización, condición que esta en constante evolución y a la vanguardia con los avances

tecnológicos, que en su conjunto se traducen en una mayor recaudación tributaria, necesarias para el desarrollo del País.

Así mismo, es indispensable referir, que el Decreto del Ejecutivo Federal, por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, dirigida a los Contribuyentes obligados a ser dictaminados, proponiendo la eliminación de la obligatoriedad del Dictamen Fiscal, estableciendo como opción el rendir información por el mismo Contribuyente, en plazos y medios que a la Autoridad Fiscal determine, a través de reglas de carácter general.

Se tiene entonces que el mismo Dictamen Fiscal no deja de existir, y que por sí mismo seguirá siendo una herramienta indirecta de fiscalización de la Autoridad, pero además seguirá siendo también un instrumento de control administrativo en los ámbitos financiero, operativo, contable y fiscal de todo Contribuyente sea persona física o moral, que accedan a los beneficios implícitos que se otorgan. Que en un ámbito de globalización y eficiencia se requieran y busquen los servicios del Contador Público Autorizado, para que les faciliten dichos servicios integrados que se han otorgados desde mucho antes de 1959 en que se instaurara el Dictamen Fiscal.

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

CAPÍTULO II REGULACIÓN LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL

1. PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS MORALES; 2. MARCO LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL; 3. OBLIGATORIEDAD DEL DICTAMEN FISCAL; 4. CONTRIBUYENTES OBLIGADOS; 5. CONTRIBUYENTES OPCIONALES; 6. CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS; 7. AVISO DE DICTAMEN FISCAL; 8. PLAZOS DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL; 9. BENEFICIOS DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

En este Capítulo se abordará el análisis de la regulación del Dictamen Fiscal en el ámbito Federal, a fin de precisar quiénes son los sujetos obligados a presentarlo y quiénes están exceptuados de dicha obligación, sin dejar de señalar que los Contribuyentes pueden optar por presentarlo, aun sin estar obligados. Condición que ha sufrido un cambio significativo, debido a que el Ejecutivo Federal en fecha 30 de junio de 2010, emitió un Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, entre estas la eliminación de la obligatoriedad del Dictamen Fiscal, mismas que impactan al tema tratado en esta Tesis.

Opción que podrá elegir el Contribuyente a cambio de rendir a la Autoridad Fiscal correspondiente, una serie de información en los plazos y medios que se dispondrán en Reglas de Carácter General que para efecto establezcan en su oportunidad.

Debe quedar claramente establecido que para los Dictámenes Fiscales de ejercicios terminados en 2009 y que deban presentarse en 2010 se deberán cumplir los plazos y términos establecidos en la Ley vigente conforme se invoca en el Código Fiscal de la Federación. Solo al caso que se señala en el Decreto en merito, será aplicable para Dictámenes Fiscales de ejercicios concluidos en 2010 y que se tendrá la opción conforme al decreto del ejecutivo invocado hasta 2011. O bien Dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales en las condiciones ya conocidas hasta hoy.

Asimismo, aludiré a los plazos para su presentación y a las ventajas de la misma; tanto en los casos en que existe la obligación de presentarlo, como de los Contribuyentes que voluntariamente optan por formularlo.

1. Para el debido entendimiento del tema tratado, es indispensable tener bien identificado a los sujetos obligados, que deben de enterar en tiempo modo y forma ante el fisco sus contribuciones, así como la fiscalización que la misma Autoridad ejerce hacia los sujetos obligados, traduciéndose en acciones de fiscalización y que corresponden al mismo Dictamen Fiscal, transformándolo en una valiosa herramienta indirecta de fiscalización utilizada por la Autoridad.

El portal del Servicio de Administración Tributaria²⁵ por sus siglas SAT nos señala de que forma reconoce a las personas físicas y morales, esto como una definición dirigida a los Contribuyentes, a efecto de establecer una cultura fiscal, distinguiéndolos como sigue:

...Para fines fiscales, es necesario definir si una persona realizará sus actividades económicas como persona física o como persona moral, ya que las leyes establecen un trato diferente para cada una, y de esto depende la forma y requisitos para darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y las obligaciones que adquieran.

Persona física es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos.

Persona moral es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.

En este sentido, con lo aducido en el párrafo anterior debemos de entender que "...La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido²⁶..."

Por lo que corresponde a las "personas morales"²⁷ son aquellos Entes que se crean y se administran por personas o grupo de personas físicas o morales, que persiguen fines comunes.

En términos jurídicos, señalaremos lo que algunos autores refieren en cuanto a las personas físicas y las personas morales:

- El autor, Edgar Baqueiro²⁸, nos dice, en cuanto a las personas físicas:

Jurídicamente la doctrina ha definido a la persona como un sujeto de derechos y obligaciones, estos es, el ente al que el orden jurídico confiere la capacidad para que le puedan ser imputadas las consecuencias de

²⁵ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/6_388.html Última actualización: septiembre 2009, información vigente.

²⁶ Artículo 22 del Código Civil del Distrito Federal, vigente para 2010.

²⁷ Artículo 25 al 28 del Código Civil del Distrito Federal, vigente para 2010.

²⁸ Baqueiro, Edgar, Derecho Civil Introducción y Personas, Editorial Harla, México, 1995, página 131

derecho; o dicho en otras palabras, todo ente capaz de ser titular de derechos y obligaciones.

- La autora Raquel Gutiérrez Aragón²⁹, nos refiere a las personas físicas:

Desde el punto de vista jurídico, en sentido estricto es el ser humano, en cuanto se considera la dignidad jurídica que como tal merece. Hay un deber general de respeto a la persona que cuando se infringe, origina acciones declarativas (tendientes a exigir la identificación frente al desconocimiento), negativas (orientadas a reprimir o impedir confusiones con otras personas, falsas atribuciones y simulaciones) e indemnizatorias, es decir aquellas que persiguen el resarcimiento de daños ocasionados a la misma. Consustancial con la persona es la capacidad jurídica, entendida como aptitud para ser titular de derechos y obligaciones. Junto a las personas físicas se reconoce la existencia de personas jurídicas, como las corporaciones, las asociaciones y las fundaciones.

- El maestro Rafael Rojina Villegas³⁰, nos ilustra a las personas físicas y morales:

Este término viene del latín que significa máscara. Desde su origen, el concepto de persona ha sido algo artificial, una creación de la cultura y no de la naturaleza. La persona jurídica puede ser definida como toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada de seres humanos o de un conjunto de bienes y a los que, para la consecución de un fin social durable y permanente, es reconocida por el Estado. Según Kelsen. "El derecho objetivo no flota como una nube sobre la realidad social, sino que se concreta en forma de derechos y deberes subjetivos los cuales necesitan, para existir, "titulares"; y estos centros de imputación de derechos y deberes son personas".

- Igualmente, el Maestro Rafael. Rojina Villegas³¹ nos refiere en otra de sus obras a las personas morales:

Persona Jurídica puede ser definida como toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada de personas o de un conjunto de bienes y a los que, para la consecución de un fin social durable y permanente, es reconocida por el Estado una capacidad de derechos patrimoniales.

Existe una correspondencia entre los atributos de la Persona Física y los de la moral, exceptuándose lo relacionado con el estado civil, que solo

²⁹ Gutiérrez Aragón, Raquel, Introducción a las Ciencias Sociales, Editorial Porrúa, México, 1997, página 37

³⁰ Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Trigésima edición, Editorial Porrúa, México, 2001, página 155.

³¹ Rojina Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo I, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1990, página 425.

puede darse en las personas físicas ya que deriva del parentesco, del matrimonio, del divorcio del concubinato.

La capacidad de las personas morales se distingue de las personas físicas en dos aspectos: a) En las personas morales no puede haber incapacidad de ejercicio, toda vez que ésta depende exclusivamente de circunstancias propias e inherentes al ser humano. b) En las personas morales su capacidad de goce está limitada en razón de su objeto, naturaleza y fines. Podemos formular como regla general la de que dichas entidades no pueden adquirir bienes, derechos o reportar obligaciones que no tengan relación con su objeto y fines propios.

La denominación de las personas morales equivale al nombre de las personas físicas, por cuanto que constituye un medio de identificación del ente absolutamente necesario para que pueda entrar en relaciones jurídicas con los demás sujetos. El artículo 25 previene que toda sociedad en nombre colectivo debe existir bajo una razón social que se formara con el nombre de uno o más socios y cuando en ella no figuren los de todos, se le añadirán las palabras "y Compañía" u otras equivalentes.

Finalmente, la nacionalidad de las personas morales se determina de acuerdo con el artículo 5° de la vigente ley de Nacionalidad y Naturalización, tomando en cuenta dos factores: que se hayan constituido conforme a las leyes mexicanas y que, además, establezcan su domicilio en el territorio de la República. Cumplido esto tendrá la nacionalidad mexicana.

• El autor Edgardo Peniche López³², nos señala en cuanto a las personas morales:

Se llaman personas morales las asociaciones o corporaciones temporales o perpetuas fundadas con algún fin o motivo de utilidad pública o privada, o ambas juntamente, que en sus relaciones civiles o mercantiles representan una entidad jurídica.

La personalidad moral ha sido tema muy debatido y existen multitud de teorías que pretenden justificar o impugnar su reconocimiento jurídico. La más citada es la teoría clásica de la ficción (Savigny) conforme a la cual toda persona moral, inclusive el Estado, es una ficción porque escapa a la apreciación de nuestros sentidos, porque son creaciones artificiales, abstracciones a las que se reconoce una personalidad. Según esta tesis, sólo pueden ser sujetos de derecho los seres humanos porque son los únicos capacitados con voluntad y libertad, requisitos indispensables para la existencia de los derechos subjetivos y deberes jurídicos.

³² Peniche López, Edgardo, Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil, Vigésimo Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1997, página 104.

Sus atributos: Las personas morales tienen los mismos atributos que las personas físicas (Capacidad; Patrimonio; Denominación o razón social; Domicilio; y Nacionalidad), excepto el atributo del estado civil. El único atributo restringido es la capacidad jurídica ya que solo pueden adquirir ciertos derechos y contraer determinadas obligaciones. Sus atributos son totalmente diversos de los de las personas físicas que las componen o administran. Pueden tener el carácter de acreedoras o deudoras aún con respecto a sus propios miembros; igualmente pueden comparecer ante los tribunales por medio de sus representantes y litigar contra toda clase de personas incluyendo a sus integrantes.

Variedad de Persona Moral: Existen diversas clases de personas morales atendiendo a su estructura, origen y fin. Por su estructura pueden ser: corporaciones o asociaciones y establecimientos o fundaciones. Las corporaciones o asociaciones son aquellas entidades morales formadas por una pluralidad de individuos que unen esfuerzos para un fin de utilidad pública, privada o ambas conjuntamente, de cualquier orden ya sea moral o material. Los establecimientos o fundaciones no están formadas por un grupo de personas, sino por un fondo generalmente donado por algún filántropo con fines humanitarios o de interés social, como los hospitales, centros educativos, etc. Por su origen y fines las personas morales se dividen en públicas y privadas. Las personas morales públicas o de Derecho Público son creadas y organizadas por el Estado para complementar los propósitos que sigue, como los Municipios, las dependencias oficiales, etc. Las personas morales privadas o regidas por el Derecho Privado nacen por la voluntad de los particulares, pero autorizadas por la Ley, como son las sociedades mercantiles, los sindicatos, asociaciones deportivas, etc., que deben ajustarse a la ley correspondiente.

El Artículo 25 del Código Civil dice que son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley;
- III. Las Sociedades Civiles y mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 constitucional.
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas, y
- VI. Las Asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan con fines políticos, científicos, artísticos, o con cualquier otro fin lícito, siempre que no fueran desconocidas por la ley.

Toda persona moral de Derecho Privado que no se proponga el lucro se denomina asociación civil.

Y la Sociedad mercantil es una persona moral que se forma para especular con actos de comercio con la mira de lograr utilidades entre sus socios que aportan su dinero y talento para alcanzar sus fines.

Tipos de sociedad:

- Sociedad en nombre colectivo
- Sociedad en comandita simple
- Sociedad de responsabilidad limitada
- Sociedad anónima.
- Sociedad en comandita por acciones
- Sociedad Cooperativa
- Asociación en participación

Como se ha referido, tanto las personas físicas y personas morales en el desarrollo de sus actividades en territorio nacional, se pueden ubicar en la dualidad tributaria, de ser “causantes” y “retenedores” de los impuestos, que dependiendo de la naturaleza del hecho generador del tributo, pueden encontrarse en ambas condiciones.

Debiendo tener muy presente, como hemos referido en el imperium tributario existente en el país, todo Contribuyente sea persona física o moral, está sujeto a obligaciones de índole fiscal, entendiéndose como “causantes” a todos aquellos Contribuyentes que por las actividades que desarrollan, generan uno o varios impuestos, gravando la riqueza, la enajenación, el consumo o la prestación de servicios. Entonces tenemos que, son “causantes” las personas físicas como personas morales, que pueden establecerse en el hecho generador de contribuciones, en el simple desarrollo de sus actividades empresariales.

En tanto aquellos Contribuyentes que se reconocen como “retenedores” son todos aquellos que por ordenamiento de ley, coadyuvan obligadamente a cumplir una función recaudadora para el Estado, de modo que al estar relacionados en las actividades gravadas de otros Contribuyentes, retiene tributos que deberá enterar y declarar a la Autoridad correspondiente. Serán “retenedores”, las personas físicas como personas morales, que se establecen en el hecho generador de contribuciones al desarrollar tratos directos con otros Contribuyentes, sean personas físicas y morales, al desarrollar sus actividades empresariales.

Aquí cabe hacer mención como se clasifican las contribuciones, conforme se tiene establecido en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, como sigue:

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.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En este tenor el autor Narciso Sánchez Gómez, refiere coloquialmente lo siguiente: “La mayoría de los estudiosos del derecho tributario, coinciden en considerar en forma tradicional, que la clasificación doctrinal de las contribuciones es la siguiente: I. Impuestos. II. Derechos o tasas, y III. Contribuciones especiales. Estas últimas a su vez se dividen en: a) Aportaciones de seguridad y, b) Contribuciones de mejoras.³³”

En cuanto a la definición que se expreso en el Código Fiscal de la Federación, de la clasificación de las contribuciones, los autores manifiestan plena coincidencias con lo expresado por la norma fiscal en comento. Tal caso es en cuanto a la definición de los Impuestos, mismo que el autor Archille Donato Giannini refiere “el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso... Es indudable que la razón primaria de la imposición consiste en la

³³ Sánchez Gómez, Narciso, Los Impuestos y La Deuda Pública, Editorial Porrúa, México, 1999, página 11.

necesidad que el Estado tiene medios económicos adecuados para su existencia y para el cumplimiento de los servicios públicos que redundan en beneficio de la colectividad; como tampoco ofrece duda que en el Estado moderno la carga tributaria que pesa sobre el ciudadano se justifica políticamente solo en la medida en que aquella es necesaria para la consecución de los fines del Estado, que se identifica con el pueblo en su unidad...”³⁴

El maestro Manuel De Juano, sostiene que “El impuesto es la obligación pecuniaria que pasa sobre las personas en su calidad de integrantes del Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.”³⁵

Por lo que respecta a los Derechos el autor Alejandro Cardona los conceptúa como “Una erogación pecuniaria directa, no definitiva, al Estado u otros entes públicos de contrapartida directa, personal y de parcial equivalencia limitada por lo máximo al costo contable del servicio que se presta...”³⁶

De igual forma el Maestro Adolfo Arrijoa Vizcaino, nos refiere “Son las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.”³⁷

Se refirió una breve semblanza del esquema tributario a los cuales están inmersas las personas físicas y morales, en afán de ubicarlos dentro sus obligaciones impositivas, con la distinción como sujetos obligados de los impuestos. Tema que nos llevaría a otras fronteras distintas a las que pretendemos abordar, pero que es necesario mencionar toda vez que estos tributos son reflejados y manifestados en el Dictamen Fiscal.

2. Corresponde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como Ley Suprema el establecimiento de las obligaciones en materia tributaria para todo mexicano en contribuir para sufragar el gasto público, conforme

³⁴ Giannini, Archille Donato, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, páginas 45 y 47

³⁵ De Juano, Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969, páginas 294 y 295.

³⁶ Ramírez Cardona, Alejandro, Sistema de Hacienda Pública, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1980, pagina 221.

³⁷ Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1982, página 263.

dispongan las leyes respectivas, tal y como se refiere en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Antes de continuar con el tema tratado es meritorio referir lo que señala el Emérito Eduardo García Maynes: “Por fuente formal del derecho entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas.”³⁸

Por lo cual el Código Fiscal de la Federación, es la norma tributaria que establece los lineamientos jurídicos en materia de impuestos, fijando obligaciones y derechos a los Contribuyentes, como el tratamiento de las disposiciones impositivas de los tributos ejercidos en el país, a todo ciudadano asentado en sus dominios soberanos y cuya fuente de riqueza o hecho generador del impuesto que se trate se cause dentro del territorio nacional.

Independientemente del sujeto obligado que se trate, sean personas físicas o personas morales, y de las contribuciones que por condiciones propias de la actividad económica que desarrollen, estarán sometidos al imperium de las leyes tributarias. De modo que sin importar las condiciones, todos son sujetos de algún tributo en mayor o menor medida, sin importar que actividad desarrollen, y de las obligaciones a las cuales estén inmersos.

Derivado lo anterior, implica que la obligatoriedad de dictaminar los Estados Financieros de todo Contribuyente para efectos fiscales, se establece en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A en términos de lo establecido en el artículo 52 del mismo ordenamiento, y 60 al 80 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, preceptos que se analizarán en los capítulos subsecuentes.

El profesor Raúl Rodríguez Lobato señala al particular “ la revisión de dictámenes formulados por Contador Publico sobre los estados Financieros de los Contribuyentes y su relación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen según se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación de someter sus estados financieros a la revisión del Contador Publico particular para que este formule un dictamen con ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes³⁹”.

3. Se señaló en el capítulo anterior, que las Autoridades hacendarias se han servido del Dictamen Fiscal para establecer un control tributario respecto de las personas físicas y morales, públicas o privadas, lucrativas y no lucrativas que se encuentran en el supuesto de obligatoriedad de dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales.

Siendo el Dictamen Fiscal la herramienta idónea de fiscalización, con la cual se tiene indirectamente a la mayor parte de los Contribuyentes cautivos, fin logrado a

³⁸ García Maynes, Eduardo, Introducción el Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México, 2009, página 51.

³⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Editorial HARLA, México, 1986, pagina 213.

través de un profesionista independiente, mismo que es requerido en sus servicios y contratado por el propio Contribuyente.

La obligatoriedad de dictaminar los Estados Financieros para efectos fiscales por Contador Público Autorizado, se origina a partir de los ejercicios fiscales concluidos el 31 de diciembre de 1990⁴⁰ estableciendo a los Contribuyentes sean personas físicas o personas morales, independientemente de su actividad empresarial, sean residentes en el país o en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en territorio nacional y que reúnan ciertas características, se dictaminen con propósitos fiscales.

En este sentido, como se ha referido en el presente capítulo, el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece los parámetros de aquellos Contribuyentes obligados que se encuentran en los supuestos de Ley para dictaminarse, así mismo como de aquellos Contribuyentes que no estando en los supuestos de obligatoriedad deciden por interés propio a dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales reconocidos como Opcionales, los casos especiales cuando los Contribuyentes no son sujetos de la obligación pero por condiciones accidentales tienen que dictaminar sus Estados Financieros con fines fiscales.

Al tema refiere el Maestro Rodríguez “el dictamen que emite el contador público goza de una presunción relativa (juris tantum) de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario siempre y cuando en contador público este registrado ante las Autoridades fiscales para estos efectos.”⁴¹ De esta confianza se sirve la Autoridad respecto al Dictamen Fiscal, que de no existir, no se percataría de las omisiones de las contribuciones de cada sujeto obligado, sea voluntaria o involuntaria las condiciones de esta desatención, por lo cual esta sujeto el Dictamen Fiscal a verificación en cualquier momento, cuando así determine la Autoridad competente.

Es imperioso destacar y recalcar, que el 30 de junio del año 2010, el Ejecutivo Federal anuncio una serie de facilidades administrativas en materia fiscal, con el fin de facilitar a los Contribuyentes el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Siendo entre estas, “...la eliminación de la obligatoriedad de dictaminar los Estados Financieros para fines fiscales, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las Autoridades fiscales...”⁴²

En este sentido, a partir del ejercicio fiscal de 2010 solo aquellos Contribuyentes que decidan dictaminar para fines fiscales sus Estados Financieros, lo harán en

⁴⁰ Diario Oficial de la Federación, Artículo Tercero Transitorio de Reforma Fiscal, fracción IV, publicado el 26 de diciembre de 1990.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Editorial HARLA, México, 1986, página 213

⁴² Artículo Tercero del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 30 junio de 2010.

forma voluntaria, mismo que deberán presentar en los términos del Código Fiscal de la Federación hasta el año 2011, siempre que opten con dicha disposición.

Siendo esto, un reto para la profesión contable ya que de una obligación que se tenía respecto de los Estados Financieros terminados en el ejercicio fiscal de 2009 y anteriores, a aquellos que estuvieran en el supuesto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, como se ha referido en los dos últimos párrafos, paso a ser “voluntario” u opcional. Debiendo tanto los Contadores Públicos Autorizados, como los mismos Cuerpos Colegiados, establecer las virtudes y ventajas que significan el realizar un dictamen financiero con fines fiscales, a efecto de control de las finanzas de las Entidades que se someten a este tipo de exámenes, y como plus la garantía de que se están cumpliendo plenamente los impuestos a cargo de los Contribuyentes.

Cabe hacer mención que las Reglas de Carácter General que se aluden en el Artículo Tercero del Decreto en cometo, no han sido dadas a conocer por la misma Autoridad hacendaria, esto a la fecha de conclusión y la impresión de esta tesis, por lo que hasta que no se cumpla este supuesto, las cosas permanecerán como se tiene establecido en ley.

Así mismo, la obligatoriedad del dictamen no se exime del todo, “...no será aplicable a las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, toda vez que éstas ya cuentan con un beneficio fiscal consistente en que el dictamen que deben presentar sea simplificado... De igual forma ...en los casos de fusión o escisión de sociedades o tratándose de entidades de la Administración Pública Paraestatal... Toda vez que ...no se trata de una obligación recurrente de los Contribuyentes, pues el dictamen se presenta en las operaciones propias de fusión o escisión, además de que se trata de operaciones en las que la presentación del dictamen permite que las mismas no tengan efectos fiscales para el Contribuyente... En el caso de ...entidades paraestatales, el dictamen también sirve como un mecanismo de control previo en el manejo de los recursos de este sector de la administración pública...”⁴³

4. Los Contribuyentes obligados a dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales, hasta los ejercicios terminados en el año 2009 y que deberán de entregar en 2010 en los plazos establecidos en el Código, son aquellas personas físicas y morales que se encuentren en algunos de los supuestos que se mencionan en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación conforme lo siguiente:

- Las Personas físicas con actividades empresariales, las sociedades mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles, sociedades

⁴³ Diario Oficial de la Federación, Primera Sección, Párrafo onceavo y doceavo de los considerandos del Decreto del Ejecutivo Federal, por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, de fecha miércoles 30 de junio de 2010.

cooperativas y otro tipo de personas morales, residentes en el país, los extranjeros que tengan establecimiento permanente o base fija en el país.

- Que en el ejercicio inmediato anterior, es decir año 2009. Hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950.00.⁴⁴
- Cuando el monto de los activos en el ejercicio inmediato anterior, para fines de IMPAC, hayan sido superiores a \$69,607,920.00⁴⁵.
- Que en cada uno de los meses del mencionado ejercicio inmediato anterior, es decir año 2010 hayan tenido un promedio mensual de 300 trabajadores.
- Las autorizadas para recibir donativos deducibles, en dictamen simplificado.
- Se fusionan o escinden, la fusionada, la escíndete y las escindidas deberán dictaminarse por el ejercicio en que dicho acto suceda, asimismo por lo que hace al ejercicio siguiente a la fusión o escisión se deberán dictaminar.
- Se liquidan, siempre que en el ejercicio inmediato anterior hayan estado sujetos a la obligación de dictaminar sus Estados Financieros, estarán de igual forma sujetos a Dictaminar sus Estados Financieros para fines fiscales por el año que correspondió al hecho de liquidación.
- Están obligadas igualmente a dictaminar sus Estados Financieros para fines fiscales, las Entidades de la Administración Pública Federal reguladas en la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las entidades de las Administraciones Públicas Estatales o Municipales.
- Los residentes en el extranjero que tienen un establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, solo por las actividades desarrolladas en los citados establecimientos permanentes o bases fijas.

Como se refiere en los párrafos últimos anteriores del tema precedente, la Autoridad, no ha dado a conocer las Reglas de Carácter General y las reformas a la ley correspondiente, en este caso al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación y demás correlacionados, por lo que, de no conocerse cambio alguno, las cosas preexisten hasta que no ocurra lo contrario. Por lo que motivada por el decreto del Ejecutivo Federal de fecha 30 de junio de 2010, los parámetros de obligatoriedad, deberán ser modificados substancialmente o bien eliminados del texto de la ley en comento.

Por la misma intención del Ejecutivo Federal, en su Decreto de fecha 30 de junio de 2010, y de la opción planteada, es de suponerse que el Dictamen Fiscal no perderá importancia alguna. Pero preexiste cierta incertidumbre por no darse a conocer las reglas correspondientes.

⁴⁴ Cantidades que se actualizan anualmente en base INPC, conforme establece el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁵ Cantidades que se actualizan anualmente en base INPC, conforme establece el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

5. En cuanto a los Contribuyentes que acceden a dictaminar sus Estados Financieros en forma voluntaria a través de Contador Público Autorizado, son aquellos que sin estar en los supuestos establecidos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, recurren a los beneficios que el Dictamen Fiscal les proporciona, como se han referido, a éste un sinnúmero de ventajas de índole fiscal, así como de control financiero, contable y administrativo. Por lo que, al ser contemplada esta figura en la Ley, es solicitada por los Contribuyentes, sean personas físicas o morales. Estos dictaminan sus estados financieros, reconociéndose como “Opcionales”, mismos que presentan las siguientes características:

- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.
- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como ya hemos señalado con antelación, a partir de ejercicios terminados en 2010, la obligatoriedad de dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales, serán voluntarios, mismos que deberán ser presentados ante la Autoridad hasta el año de 2011. Opción que podrán acceder, siempre y cuando den debido cumplimiento a lo establecido en el Artículo Tercero del Decreto del Ejecutivo Federal, por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, de fecha miércoles 30 de junio de 2010, en sentido de presentar la información en los plazos y medios que Mediante Reglas de Carácter General, establezcan las Autoridades fiscales correspondientes.

Es de suponer que en el invocado Decreto del Ejecutivo Federal, la figura de “Opcionales” cobrara mayor relevancia, toda vez que se asemeja a la misma intención planteada en el Decreto de merito. Desafortunadamente, nos queda especular, ya que las reglas de carácter general que así mismo se aluden, no han sido dadas a conocer, mientras las cosas preexisten como se tienen planteadas en términos de la ley en materia y demás correlacionadas.

6. Otra figura reconocida dentro del Dictamen Fiscal, son los Contribuyentes no obligados, estos no se encuentran en los supuestos de Ley ya mencionados en este Capítulo de tesis, pero que acceden a dictaminar sus Estados Financieros por convenir a sus intereses financieros, contables y jurídicos, y sobre todo fiscales, además por las ventajas inherentes que ofrece el mismo Dictamen Fiscal, como dar seguridad y certeza jurídica en cuanto a sus obligaciones tributarias para el Contribuyente.

En el caso de Personas Morales no Contribuyentes, que se encuentren bajo los supuestos antes mencionados, se puede dar el caso de que una persona moral no Contribuyente que tampoco perciba donativos deducibles de Impuesto Sobre la

Renta, pero que si este obligado a dictaminar en caso de tener más de trescientos trabajadores, pues la disposición fiscal alude de manera general a las personas morales indistintamente ya sean o no Contribuyentes de Impuesto Sobre la Renta.

Las Personas Morales, o Grupo de Personas, para efectos de determinar la obligatoriedad del dictamen fiscal; se considera como una sola persona el conjunto de aquellas que reúnan alguna de las características ya mencionadas, y de encontrarse en una situación a lo que nos referiremos a continuación; cada una de las personas morales debe dictaminar sus estados financieros según el artículo 32-A-I del Código Fiscal de la Federación. Es decir, cualquiera de ellas y de ninguna manera la suma de dos o tres.

- Cuando una misma persona física o moral posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.
- Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de una o más personas morales, incluso cuando entre ellas no determinen resultado fiscal consolidado.

Los supuestos antes citados han motivado un aumento importante en las personas que tienen que dictaminarse, sobre todo porque puede ocurrir que una persona física sea propietaria de dos o más empresas, que entre sí, pueden no tener relaciones comerciales, pero por el hecho de estar controladas o pertenecer a una misma persona, si tienen que sumar los elementos determinantes de la obligación a dictaminarse, y si en su conjunto rebasan los niveles establecidos, todas ellas se dictaminan.

También puede suceder que el 50% o más del control accionario de dos o más empresas, se ejerza a través de dos personas que son familiares, y cada una tiene 30% de las acciones con derecho a voto, en este caso interpretando el alcance que tiene el concepto control efectivo descrito en el párrafo siguiente, no se tiene la obligación de dictaminarse pues no se da el hecho de que alguna de ellas por sí mismas tengan más del 50% de las acciones, además de que no se cumple el requisito de existir una empresa controladora, o controlada, que exige el propio concepto de control de efectivo.

Sobre el concepto control efectivo, se entiende que existe cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, dispuesto en el inciso b) de la fracción I del artículo 32-A del CFF:

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

- 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.

De lo mencionado se infiere que para situarse en el concepto de control efectivo, es necesario que exista una compañía controladora o una controlada, por lo tanto, si no se da ese hecho, no se está en la obligación de dictaminarse fiscalmente, no obstante que se trate de un grupo de empresas con accionistas comunes.

Las personas autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la ley del ISR, están obligadas a dictaminarse para fines fiscales precisándose que en este caso el dictamen se presentara en forma simplificada.

Las fusionadas o escindidas tienen la obligación de dictaminar fiscalmente sus estados financieros observando los lineamientos estipulados por el artículo 32-A-III, del CFF, como sigue:

Se reconoce como Fusionadas las que mediante la fusión de Sociedades Mercantiles se extinguen; pueden ser una o varias compañías con actuación independiente, subsistiendo o naciendo otra con gobierno central, la cual absorbe el activo y el pasivo de las sociedades fusionadas dejando éstas de existir como entidades legales.

Se reconocen como Escindentes, aquellas sociedades mercantiles que se establecen en el artículo 228 BIS de la Ley General de Sociedades Mercantiles, conforme al siguiente:

ARTICULO 228 BIS.- Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

...

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 estos se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I del artículo en comento.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros para fines fiscales por Contador Público autorizado, podrán hacerlo cumpliendo los requisitos que se especifican en el artículo 52 del CCF, así mismo los residentes en el extranjero que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por dictaminarse para efectos fiscales manifestándolo al presentar la declaración del ejercicio del ISR dentro del plazo legal que establece dicha ley.

Las personas voluntarias deberán sujetarse a los lineamientos establecidos por la Autoridad en los plazos para la presentación del dictamen, dichos plazos los mencionaremos mas adelante de manera detallada.

En el caso de no presentarse la declaración del ISR del ejercicio dentro del plazo que marca la ley quedará sin efecto dicho aviso.

7. Los Contribuyentes que están obligados a dictaminarse para efectos fiscales, como se ha referido, no están obligados a presentar aviso ante la Autoridad competente, esta disposición está debidamente contemplada en el artículo 32A del Código Fiscal de la Federación. En cambio, sólo los Contribuyentes “Opcionales” que dictaminen sus Estados Financieros, deberán presentar aviso de dictamen a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar. Dicho aviso deberá observar las siguientes reglas:

- El aviso deberá ser suscrito por el Contribuyente así como por el contador público que vaya a dictaminar.
- El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal. En los casos de liquidación, el dictamen podrá presentarse por un ejercicio irregular (menor a 12 meses), siempre que la presentación del aviso se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal.
- Los Contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, presentarán aviso de dictamen ante las Autoridades fiscales competentes, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar.

En caso de sustitución o desistimiento del Contador Público Autorizado, el aviso respectivo será presentado a más tardar el último día del mes inmediato anterior a aquél en que deba presentarse el dictamen fiscal.

En el caso del decreto del Ejecutivo del 30 de junio de 2010, respecto de la eliminación de la obligatoriedad del dictamen fiscal, siendo esta opcional; No se sabe con claridad en el caso que los Contribuyentes opten por dictaminar sus Estados Financieros, si tienen que presentar aviso para acceder al dictamen. A

efecto de no especular al respecto, nos atenemos a lo dispuesto por la Ley vigente, situación que hemos señalado.

De modo que a partir de los ejercicios terminados en 2010, no será obligatorio dictaminar los Estados Financieros para efectos fiscales, "...siempre que opten en rendir informes en los plazos que para los efectos señalen las reglas de carácter general⁴⁶...", que en su oportunidad emita la Autoridad. Hasta entonces, es de suponerse que lo señalado en el tema de los avisos del dictamen fiscal, sufrirán algunas modificaciones.

8. Los plazos para entregar el Dictamen Fiscal ante la Autoridad Fiscal corresponderá dentro de los 7 meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal para efectos del ISR, tratándose de personas morales y de personas físicas que "opten por dictaminar" sus Estados Financieros, así como los Contribuyentes que componen el sistema financiero.

Dentro de los 8 meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal para efectos del la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por sus siglas LISR, tratándose de personas morales y de personas físicas "obligadas a dictaminar" sus Estados Financieros, así como personas autorizadas a recibir donativos deducibles en los términos de la LISR.

Dentro de los 9 meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal para efectos del ISR, tratándose de sociedades controladoras que hubieren obtenido autorización para determinar su resultado fiscal consolidado.

Se considerará que el Contribuyente comete una infracción por no dictaminar sus Estados Financieros, o bien, al no presentar dicho dictamen dentro del plazo previsto en las leyes fiscales en caso de estar obligado o haber optado por presentarlo, haciéndose acreedor a una multa en términos de los artículos 83 fracción X, y 84 fracción IX del Código Fiscal de la Federación, cuyas cantidades se actualizan anualmente con base en el INPC conforme se establece en el artículo 17 A del ordenamiento en comento, así como la cancelación en su caso de la autorización para recibir donativos deducibles. A la vez existe una regla no escrita que dado el supuesto, la Autoridad los lista dentro de sus programas de "visitas domiciliarias" llamadas también "auditorías directas" a los Contribuyentes omisos de dicha obligación de dictaminar sus Estados Financieros.

9. Como se ha referido con anterioridad, el Dictamen Fiscal tiene diversos actores que intervienen activamente tanto en su formulación regulación y

⁴⁶ Diario Oficial de la Federación, Primera Sección, Artículo Tercero del Decreto del Ejecutivo Federal, por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, de fecha miércoles 30 de junio de 2010.

supervisión, estos son el Fisco Federal, que como hemos señalado se sirve del Dictamen Fiscal regulando su elaboración, el profesional que formula el dictamen que en este caso corresponde al Contador Público Autorizado por el Fisco Federal; el Cuerpo Colegiado Profesional, mismo que certifica al Contador Público Autorizado y el Contribuyente que se dictamina para efectos fiscales.

Muy a pesar que, como se ha referido al inicio del presente capítulo, el Dictamen Fiscal ha dejado de tener el carácter de obligatorio a partir de ejercicios terminados en 2010 y que pasa a ser voluntario, independientemente de esta disposición, no se niegan las virtudes y beneficios que significan para las Entidades que se someten a una revisión integral a través de una Auditoría de Estados Financieros con fines fiscales.

Visto desde las perspectivas de quienes participan en el Dictamen Fiscal, las bondades que se le reconocen son indudables, mismas que se traduce en beneficios para cada uno de sus actores, y a la sociedad misma.

Para el Fisco Federal, ha correspondido ser una valiosa herramienta con la cual tiene fiscalizado a la mayor cantidad de Contribuyentes inscritos y que están bajo la “obligatoriedad” o como “opcionales” de Dictaminar sus Estados Financieros para fines fiscales, estableciendo un mecanismo de confiabilidad que siendo perfectible, ha funcionado por más de 50 años, versado en un sistema de regulación donde intervienen el mismo Contador Público Autorizado en su ejercicio profesional de Auditor, el Cuerpo Colegiado al que pertenezca, la Autoridad correspondiente y el Contribuyente mismo.

Con el cambio que se da al Dictamen Fiscal de obligatorio a voluntario, considero que no significa que el mismo Dictamen Fiscal, ha perdido eficacia o aplicación. Como se adujo en el capítulo anterior de esta tesis, el Dictamen de Estados Financieros, ha sido de práctica común desde antes que se implementara el Dictamen Fiscal en 1959. Al cual se le dio tratamiento de herramienta de fiscalización por la Autoridad, al emitirse el Dictamen Financiero que abarca el aspecto impositivo, por ser practicado a orden del mismo Contribuyente.

Los dueños, socios y accionistas, o hasta los propios trabajadores, que en razón a sus intereses específicos, son los primeros interesados en saber cómo marchaban sus empresas en medida que los impuestos fueron cobrando mayor complejidad, fue el propio fisco quien decidió implantar el mismo dictamen fiscal, como medida de auxilio a los “Contribuyentes cumplidos⁴⁷”, a fin de prestar mayor atención a otras actividades que el mismo Fisco no podía atender.

La confiabilidad establecida por el Fisco Federal, al ejercicio de la profesión contable, está dada a través de un mecanismo de control ejercido por la misma Autoridad como por un Cuerpo Colegiado; Donde se establece cumplir una serie

⁴⁷ Diario Oficial de la Federación, Considerandos Primero y Segundo del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959.

de obligaciones al Contador Público antes que la Autoridad le dé el registro como Contador Público Autorizado para emitir dictámenes con efectos fiscales, como el ser titulado, estar inscrito y permanecer en un cuerpo colegiado contando tres años de antigüedad como mínimo, cumplir con los programas de actualización continúa de la agrupación o Cuerpo Colegiado y por ultimo por obvio, cumplir con la normatividad que la Autoridad Fiscal dispone en la materia.

Los beneficios del Dictamen Fiscal para el Fisco Federal son evidentes, toda vez que ha sido desde 1959 una herramienta para mantener fiscalizados a la mayor parte de los Contribuyentes auxiliado por un Cuerpo Colegial y por el mismo Contador Público Autorizado. Que en su defecto, de no existir este mecanismo no habría presupuesto para cumplir y dar el mismo alcance de fiscalización hacia los Contribuyentes que se tiene dado por el dictamen fiscal.

Para el Contador Público y Cuerpo Colegiado, el Dictamen Fiscal significo una gran oportunidad para la profesión contable. Ya que sin lugar a dudas primero significo una fuente de empleo para los contadores públicos que solicitaron su registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal por sus siglas "AGAFF" como una oportunidad a la profesión contable para lograr una unificación entre todos sus integrantes que ejercen dicha actividad profesional.

Así mismo, de gran importancia es que todo Contador Público Autorizado mantenga una actualización fiscal, ámbito natural del Dictamen Fiscal, originando una calidad profesional en la prestación del servicio hacia los Contribuyentes que se dictaminan para efectos fiscales. Además para efectos colegiales, ha implicado un crecimiento entre sus miembros, unificando y normando a nivel nacional el ejercicio de la profesión.

Son evidentes los beneficios obtenidos por la profesión contable, derivados del dictamen fiscal, reconociéndose como una de las profesiones mejor organizadas en el país, pero también, el Decreto del Ejecutivo Federal del 30 junio de 2010 significa un reto para la profesión contable.

Para el Contribuyente tiene gran significado el Dictamen Fiscal, ya que obtiene la certeza de estar cumpliendo con las obligaciones fiscales con cabalidad, de modo que sean pagados los tributos a los que se está obligado, sea en su carácter de causante o como retenedor en tiempo, modo y forma. Además de servir como una herramienta de control interno que coadyuva en pro de obtener una administración más eficiente para lograr que sea más rentable.

El Dictamen Fiscal da certeza al Fisco de que el Contribuyente esta tributando en la medida que corresponde las contribuciones a las que está sujeto, originando que no esté considerado dentro de su programación anual de "visitas domiciliarias" o "auditorías directas" que ejercita el servicio de administración tributaria.

El Dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, es un instrumento del que se sirven dueños, socios, accionistas, inversionistas o cualquier persona con

injerencia en la Entidad a efecto de tener la certeza para la toma de decisiones, siendo un documento elaborado con la objetividad e imparcialidad de un profesional ajeno a la administración de la entidad. Por esto mismo, independientemente que el Ejecutivo Federal dispusiera medidas que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes, entre estas, la eliminación de la obligatoriedad del dictamen fiscal, a ser voluntaria, las virtudes del mismo Dictamen Fiscal están más que sustentadas en un trabajo profesional, por lo que muchos Contribuyentes seguirán optando por dictaminar sus Estados Financieros con fines fiscales.

Las contribuciones a cargo de una Entidad, ya sean en su carácter de causante o retenedor, son de gran responsabilidad y cuidado para los Contribuyentes, dado que al tener errores en su cálculo y determinación, sea de menor o mayor cantidad, ponen en quebranto a la tesorería de toda organización. Lo grave es que siendo cantidades a cargo, ésta implicaría el pago principal, la actualización y recargos y en caso de requerimiento, la multa y gastos.

Tiene sus beneficios el Dictamen Fiscal, enfocándolo a Contribuyentes que tuvieran ciertas características de su operación, reconociéndose como Contribuyentes obligados, pero al paso del tiempo, fueron los propios Contribuyentes que viendo las virtudes y beneficios para sus empresas o sus actividades empresariales, (como el control integral de su administración o inversiones), que pugnaron existiera la figura de Contribuyentes voluntarios para presentar el Dictamen Fiscal en términos del artículo 32 A del Código Fiscal de la Federación, condición que seguramente continuara siendo de práctica profesional de la Contaduría Pública en México.

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

CAPÍTULO III FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS

**1. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES;
2. RECTIFICAR ERRORES EN LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES O
AVISOS; 3. REVISIÓN DE GABINETE; 4. VISITAS DOMICILIARIAS;
5. REVISIÓN DE DICTAMEN; 6. VISITAS DOMICILIARIAS PARA LA
VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES, RFC, MARBETES Y PRECINTOS;
7. PRACTICAR AVALÚO O VERIFICACIÓN FÍSICA; 8. RECABAR DATOS DE
EMPLEADOS PÚBLICOS Y FEDATARIOS; 9. FORMULAR DENUNCIA
QUERRELLA O DECLARATORIA SOBRE LA COMISIÓN DE DELITOS
FISCALES.**

El presente Capítulo, trataremos el tema de las Facultades de Comprobación de las Autoridades Hacendarias, señalando directamente a las acciones de comprobación que se instrumentan y se ejercen constantemente por el Servicio de Administración Tributaria (por sus siglas SAT), hacia todos los Contribuyentes cautivos o registrados, a efecto vigilar el debido cumplimiento de las disposiciones tributarias, así como para abatir la elusión y evasión fiscal.

Aquí cabe hacer mención lo que el autor Juan José Rojo Chávez, señala respecto a las funciones del SAT, comenta: “la sistematización y difusión de las principales interpretaciones emitidas por las Autoridades respecto de las obligaciones fiscales ha sido una constante petición por parte de los Contribuyentes y una necesidad para la propia Autoridad”.⁴⁸

Al respecto, el tema de esta Tesis, que se refiere principalmente al Dictamen Fiscal, es sin duda alguna, una herramienta de fiscalización que indirectamente ejerce la misma Autoridad a través de los Contadores Públicos Autorizados, donde se concreta a revisar la información contenida y rendida por el Auditor, a efecto de comprobar la veracidad de las cifras contenidas en el Dictamen.

Como referimos, el Dictamen Fiscal es un medio de fiscalización indirecto y eficiente que tiene establecido el Fisco, apoyándose directamente en los Contadores Públicos Autorizados.

⁴⁸ Rojo Chávez, Juan José, *Aciertos y Errores de los Criterios del SAT*, Primera edición, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1998, página 3

En este sentido, se debe tener presente que existen otros medios de fiscalización o de comprobación, que no siendo menos importantes, se ejercen de igual manera en forma activa hacia los Contribuyentes, pero que son operados continua y directamente por la misma Autoridad, aplicando cada una de estas ya sean en forma individual o conjunta, a fin de que se verifique el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales y por ende el pago debido de cada tributo que se tiene establecido en el país.

En este caso el autor Rogelio Martínez Vera⁴⁹, señala que: “La fiscalización o inspección de tributos se podrá conceptuar de la siguiente manera: Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.”

Siendo en este caso, lo que se refiere como agentes auxiliares del Fisco, se pueden considerar bajo este carácter a los propios Contadores Públicos Autorizados que formulan un Dictamen Fiscal, allegándolo a las Autoridades tributarias correspondientes.

En los siguientes temas del presente capítulo, se abordaran todas las facultades de comprobación con que cuenta la Autoridad, utilizados para verificar a los Contribuyentes y saber si han cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales.

1. Las facultades de comprobación son los instrumentos jurídicos que les son conferidos por Ley a las Autoridades fiscales, a efecto de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de todo sujeto pasivo de la relación tributaria en el País, en este sentido corresponde exclusivamente al Servicio de Administración Tributaria el cumplir con este fin fiscalizador, el SAT es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de Autoridad Fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la misma Ley del SAT, conforme se establece en su Artículo 2, mismo que a la letra dice:

Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria 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 de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Conforme a lo expresado en este artículo, podemos considerar lo que el Magistrado Francisco Cárdenas Elizondo refiere respecto a la aplicación rígida de

⁴⁹ Martínez Vera, Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, México, 1981, página 5.

las normas fiscales diciendo: “La posición mas reciente dentro de la corriente doctrinal que atribuye un carácter especial o excepcional a las normas fiscales, se expresa en el sentido de rechazar la aplicación de principios apriorísticos a favor del Contribuyente o en beneficio del Fisco, estableciendo el principio de interpretación rígida o estricta de las leyes fiscales, considerando que sus normas solo son aplicables a las hipótesis claramente previstas por el legislador, sin que de ninguna manera se puedan extender a través de razonamientos lógicos y de aplicaciones analógicas, a los casos no expresamente previstos por la misma.”⁵⁰

Por lo tanto debemos de tener presente que El Sistema Fiscal Mexicano se ha caracterizado por ser producto de múltiples factores, sin embargo la obtención de mayores recursos fiscales siempre se ha manifestado como una necesidad imperiosa del Estado para sufragar el gasto público. En este tenor, debemos señalar que la obligación de contribuir de todo ciudadano nacional o extranjero residente en el País, emana de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV, atributos conferidos por el Legislador para cumplir con dicha obligación fiscal, misma que su texto dice.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. ... al III. ...

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

De la Constitución se deriva toda disposición jurídica, y por ende las de carácter fiscal, así las cosas, por condición suprema de Ley, se instituye que es obligación de todos los mexicanos y residentes en el país el contribuir para sufragar el gasto público en forma proporcional y equitativa, fundada en las leyes tributarias a las que se estuviera sujeto cada Contribuyente. Es así que establecido dicho compromiso hacia los Contribuyentes, corresponderá a la Autoridad vigilar el debido cumplimiento de dichas obligaciones tributarias.

En este sentido El Profesor Narciso Sánchez Gómez señala que “La Constitución es la fuente inicial del Derecho Fiscal, pues de ella derivan por un lado, la organización, estructura y funcionamiento de los Poderes del Estado, sus relaciones entre éstos con los particulares y con otras entidades publicas soberanas; por otro lado, sienta las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como los principios de legalidad, y audiencia que rigen los actos de las Autoridades fiscales.”⁵¹

Es entonces que la Autoridad tributaria, de ser una Autoridad exactora-recaudadora, se convierte en una Autoridad Fiscalizadora ejerciendo sus

⁵⁰ Francisco Cárdenas Elizondo, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1997, página 193.

⁵¹ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1999, página 42.

facultades de comprobación a través de diversos mecanismos, entre estos, el Dictamen Fiscal.

Nuestro sistema es histórico, debido a que no ha sido generado con armonía entre las distintas contribuciones que lo componen y los objetivos a alcanzar, sino que al contrario, nuestras necesidades tributarias han sido dispuestas conforme a la política interna del país basado en la imperiosa necesidad de cubrir el gasto público, que de por si es insuficiente; La política fiscal se ha dirigido conforme a determinaciones del gobierno en turno, adecuando las disposiciones tributarias conforme se ha requerido en base a las condiciones económicas imperantes.

Desafortunadamente no se han atendido los problemas tributarios de México, que solo se establecen hacia los Contribuyentes cautivos, dejando por alto a los posibles Contribuyentes que se refugian en la total evasión fiscal al no tener las políticas fiscales adecuadas para abatirla, problema que se ha enquistado a lo largo de los años. Lo que ha originado que en todo el país se extiendan las actividades informales, sin que las Autoridades puedan regularlo plenamente, esto derivado de las crisis económicas generacionales que se han dado desde las décadas de los sesentas, actividades informales que significan un gran caudal económico tributario y no aportan nada al erario público, pudiendo significar beneficios para la misma sociedad.

El estudio de este trabajo va enfocado a la participación que tiene el Dictamen Fiscal, en abatir la evasión fiscal, que como se ha referido, desde 1959 ha sido un elemento fiscalizador de los Contribuyentes formales de la economía, tanto de personas físicas como morales.

Como ya mencionamos, el cumplimiento de las funciones de fiscalización recaen "...en un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de Autoridad Fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas⁵²...", denominado Servicio de Administración Tributaria estableciendo sus facultades y atribuciones jurídicas en la materia, a través de su Ley y su Reglamento Interior; Así mismo, el Código Fiscal de la Federación establece el marco jurídico en materia tributaria en el territorio nacional, entendiendo que solo el SAT podrá hacer uso de estas facultades, que para el caso estudiado en esta Tesis corresponderán como campo natural las contribuciones que se establecen en el Dictamen Fiscal, y que son reguladas y fiscalizadas por el mismo SAT, como veremos en capítulos subsecuentes.

Al particular, el catedrático Emilio Margáin Manautou refiere: "Toda Autoridad Fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los Contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien

⁵² Artículo 1 de Ley del SAT, vigente para 2010.

para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de las legislación tributaria en vigor.”⁵³

Cabe mencionar lo que el Autor Andrés Serra Rojas comenta acerca del Acto Administrativo: “Un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la administración pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”⁵⁴

De igual forma destaca hacer mención de lo que señala el Emérito Gabino Fraga⁵⁵, sobre las facultades de comprobación: “Partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: el acto obligatorio, regulado o vinculado, y el acto discrecional. El primero es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la Administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. En esta clase de actos la ley determina exactamente no solo la Autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo de no dejar margen a la diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que el agente haga de las circunstancias del caso”. Condición que se deben de cumplir a cabalidad en cuanto a las facultades de comprobación de la Autoridad.

Se precisa hacer la connotación, de si en el mismo Código Fiscal de la Federación se establecen contribuciones que se regulan y fiscalizan por la misma Autoridad, en este sentido al Servicio de Administración Tributaria, ya que existen contribuciones que por ministerio de Ley su recaudación, fiscalización y administración de estos tributos está determinada a Entidades que han sido creadas para cumplir estos fines, como lo son el IMSS, INFONAVIT, mismas que tienen instrumentado un esquema de fiscalización indirecto, a través del dictamen de aportaciones de la materia que se trate, elaborado de igual forma por el Contador Público Autorizado, temas parecidos en esta tesis, pero con alcances diversos a los estudiados.

A lo aducido, el Maestro Margáin refiere: “En ocasiones son las leyes las que establecen quienes son las Autoridades como la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto Nacional de Vivienda para los Trabajadores y, tratándose del Fisco Federal, ha habido ocasiones en que el reglamentos de una ley tributaria señala quienes son Autoridades fiscales...”⁵⁶

⁵³ Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México 1999, página 1.

⁵⁴ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1985, página 230.

⁵⁵ Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1998, página 231.

⁵⁶ Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México 1999, página 2.

Los Derechos en materia Estatal o Municipal, se regirán por legislación especial o local, dependiendo de la instrumentación que se tuviera en cada uno de los Estados así como en el Distrito Federal, los cuales se harán valer con base en su autonomía en materia tributaria, y de igual forma a los convenios de coordinación fiscal acordados con la Federación, en algunos casos en materia de Derechos, los Estados de la Federación como el Distrito Federal tienen instrumentado Dictámenes en materia de contribuciones y derechos locales ejercidos dentro de su territorio, por ejemplo en agua, predial, nominas etc. bajo un sistema idéntico al Dictamen Fiscal, que de igual forma son elaborados por los Contadores Públicos Autorizados.

Hecha esta distinción entre el Dictamen Fiscal, (señalado en el artículo 32-A en términos de lo establecido en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación); Con respecto de otros Dictámenes, donde se establecen contribuciones de Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, solo se refiere que son temas distintos, no alcanzados en el estudio en esta tesis, pero se hace necesario señalarlos brevemente para efectos de ubicarnos en el contexto tratado.

Para lograr un mayor entendimiento de los alcances del Dictamen Fiscal, téngase a lo señalado en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el artículo 71, fracción III, que dispone:

Artículo 71.- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del Contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del Código y 68, fracción III de este Reglamento que elabore el Contador Público Registrado, se integrará con la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y en la forma siguiente:

I. a II. ..

III. Se señalará que se verificó el cálculo y entero de las **contribuciones federales** que se causen por ejercicio, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del Contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor o recaudador a que se refieren los artículos 74, en relación con el 73, fracción XXXVII, y 78, fracción I de este Reglamento, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa;

IV. a XV. ...

Debe quedar entendido que “solo quienes son Autoridades fiscales podrán hacer uso de las facultades de comprobación y no así quienes son auxiliares de ellas”⁵⁷. Esto se encuentra expresado en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento

⁵⁷ Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México1999, página 2.

Contencioso Administrativo, el cual señala en su fracción I, que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre la incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución, siendo claro que todo acto de Autoridad deberá ser emitido por Autoridad competente, de no ser así, los efectos derivados serán nulos, conforme se invoca en el siguiente artículo:

ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. al V. ...

De igual forma debemos tener en cuenta lo plasmado en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece las facultades de comprobación de la Autoridad, condición que analizaremos en este capítulo, hacia todo Contribuyente obligado al pago de alguna o algunas contribuciones contempladas en las leyes particulares que correspondan, en su carácter de causante o retenedor.

La Autoridad al puede determinar las contribuciones omitidas de los sujetos obligados y sus alcances abarcaran desde impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, que traducidos al ser ejercidas las facultades de comprobación de la Autoridad, significaran créditos fiscales, y se establecerán a su vez los accesorios consistentes en multas y recargos.

Así las cosas y para el caso que nos ocupa, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, refiere plenamente las facultades de comprobación que pueden ejercer las Autoridades fiscales, las cuales son:

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

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

II. Requerir a los Contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en

las oficinas de las propias Autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

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

V. Practicar visitas domiciliarias a los Contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de 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.

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

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

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

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

Cabe mencionar que la Autoridad podrá utilizar indistintamente cualquiera de sus facultades de comprobación, como ya señalamos las establecidas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así como el número de veces o periodos determinados. Esto con base en el apoyo legal que otorgan las Leyes correspondientes, como por diversas Tesis Jurisprudenciales, que para el caso particular invocamos, y que fue emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, de la Novena Época en su tesis VI.2°. A.33 A, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, de fecha mayo de 2002, página 1219, que dice:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS NO SE ENCUENTRAN LIMITADAS PARA REVISAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES EN NÚMERO DE VECES O PERIODOS DETERMINADOS. Del análisis sistemático y teleológico de los artículos 42 y 46 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que las Autoridades fiscales se encuentran facultadas para revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes, sin que se le limite en el número de veces que puedan ejercerlas sobre un Contribuyente o respecto de un periodo específico, toda vez que ni en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni en las leyes secundarias en la materia fiscal, se observa alguna prohibición, ya que las únicas limitantes que confirman la regla son las formalidades propias del acto administrativo de la Autoridad, así como la caducidad del ejercicio de sus facultades, caso que se encuentra oportunamente señalado en el artículo 67 del código tributario federal.

Establecidas las facultades de comprobación que puede ejercer la Autoridad Fiscal en materia tributaria, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así como por el mismo Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la Ley del SAT y el Reglamento Interno de la Ley del SAT, se tienen plenamente reconocidos las acciones ejecutivas en el ámbito de fiscalización hacia los Contribuyentes cautivos. De lo aducido, abundamos cada una de las facultades de comprobación que ejerce la Autoridad conforme a este tema tratado.

Así mismo, en apego a lo referido sobre las facultades de comprobación que ejerce la Autoridad, téngase a consideración la siguiente tesis jurisprudencial que establece la viabilidad de los actos de fiscalización que ejerce la Autoridad competente. Para lo cual, téngase a bien señalado lo expresado por la siguiente Tesis Jurisprudencial, emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, Novena Época, Julio de 2000 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XII, Tesis 2a./J. 61/2000. De fecha julio de 2000, página 5, resaltando lo que manifestamos:

ACTOS ADMINISTRATIVOS. PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, DEBEN CONTENER EL LUGAR Y LA FECHA DE SU EMISIÓN. De conformidad con lo establecido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, **todo acto de molestia** debe ser emitido por Autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, entendiéndose por ello que han de expresarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. **En tal virtud, a efecto de satisfacer estos requisitos, es menester que la Autoridad señale con exactitud el lugar y la fecha de la expedición del acto administrativo, a fin de que el particular esté en posibilidad de conocer el carácter de la Autoridad que lo emitió, si actuó dentro de su circunscripción territorial y en condiciones de conocer los motivos que originaron el acto, los fundamentos legales que se citen y si existe adecuación entre estos elementos, así como la aplicación y vigencia de los preceptos que en todo caso se contengan en el acto administrativo para preparar adecuadamente su defensa**, pues la falta de tales elementos en un acto autoritario implica dejar al gobernado en estado de indefensión, ante el desconocimiento de los elementos destacados.

Se hace necesario que antes de abordar las facultades de comprobación que la Autoridad utiliza para cerciorarse del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por los Contribuyentes, señaladas en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, primero deberá ser requerido el Contribuyente, mediante un procedimiento debidamente señalado en ley, mismo que aplica a toda y cada una de las facultades que se tratan en este tema de tesis, variando el procedimiento de notificación, dependiendo la facultad que se esté instrumentando, por lo que se hace indispensable hacer una connotación a esta parte importantísima que se refiere al procedimiento de notificación y/o inicio de las facultades de comprobación.

Al caso El Jurista Refugio de Jesús Fernández Martínez señala: “Por facultades de comprobación debemos entender el total de atribuciones otorgadas por ley a las Autoridades fiscales, con el objeto de verificar y de comprobar que los Contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales.”⁵⁸

Como es bien sabido, en la Constitución Federal, Artículo 16 antepenúltimo párrafo se establece que:

⁵⁸ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial McGraw-Hill, México, 2003, página 271.

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 de procedimiento.

...

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.

...Estableciéndose el presupuesto jurídico para ejercer las facultades señaladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación es necesario que se apoye en un procedimiento legal que a todas luces permita la procedencia de estas facultades de comprobación, principalmente cuando se inician, al ser instrumentadas hacia los Contribuyentes se tienen que tomar en cuenta los artículos 38 y 43 del Código Fiscal Federal que dispone lo siguiente:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la Autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

...

Para estos efectos, téngase lo señalado en la tesis jurisprudencial, donde dichos requisitos fueron corroborados por la Segunda Sala de la SCJN, al establecer la Jurisprudencia 7/93, visible en la Octava Época, Registro 206396, Gaceta del

Semanario Judicial de la Federación, Tomo 68, Agosto de 1993, Página 13. Que establece lo siguiente:

ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las Autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, se establece lo siguiente:

Artículo 43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la Autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

Es evidente que se deben de cumplir una serie formalidades al emitir cualquier acto de Autoridad, ya sea de requerimiento u orden de visita, esta debe ser debidamente notificada al Contribuyente, como se ha señalado se deben de cumplir como mínimo los requisitos señalados en el artículo 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, además los procedimientos que se establezcan para cada de las facultades que se señalan en el artículo 42 del código en estudio.

2. En cuanto hace a la facultad de comprobación que ejerce la Autoridad en el caso de "...Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las Autoridades fiscales podrán requerir al Contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate..." establecida en el fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Esta facultad consiste en la verificación de datos o las cifras manifestadas en declaraciones, solicitudes o avisos, asentadas en los campos que para cada contribución correspondan, de modo que las cantidades o datos reflejen cifras exactas con el respectivo pago en moneda de curso legal sobre de las contribuciones hechas, de la veracidad de los datos asentados en solicitudes o avisos presentados por los Contribuyentes, y que la Autoridad considere inconsistentes a la situación fiscal que se manifieste en relación a lo que se tiene declarado o manifestado dentro del expediente fiscal de la Autoridad.

Referente a este tema el Profesor Sergio Francisco de la Garza señala: "Uno de los medios de fiscalización, quizá imprescindible y mínimo, es la revisión de las declaraciones presentadas por los Contribuyentes, la revisión busca comprobar la fidelidad de la información contenida en las declaraciones."⁵⁹

Durante el llenado de las declaraciones se pueden llegar a tener errores de cálculo, de captura o de procedimiento ya que en muchas ocasiones los formatos establecidos para declarar las contribuciones no presentan debidamente clarificados campos de captura por la Autoridad, o bien por una inadecuada interpretación del mismo Contribuyente incurre en errores en el llenado del formato de la declaración.

Al respecto el Profesor Raúl Rodríguez Lobato señala: "La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de datos contenidos en la autodeterminación del Contribuyente del ciclo fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las declaraciones efectuadas, la aplicación de la tarifa etcétera."⁶⁰

⁵⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999, pagina 733.

⁶⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial HARLA, México, 1986, página 213.

Estos errores pueden dar cabida a que la Autoridad inicie una facultad de comprobación estipulada en la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, donde la Autoridad requiriendo al Contribuyente podrá estimar si corresponde a simples errores, o bien por su gravedad pudiera determinar cómo graves llegando a infraccionar, imponiendo sanciones económicas al Contribuyente por requisitar erróneamente los campos del formato de la declaración o avisos, sanciones que se imponen en términos del Capítulo I del Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, comprendidos del artículo 70 al 91-D, dependiendo de la gravedad detectada la misma Autoridad puede ordenar una “visita domiciliaria” o también llamada “directa”, a efecto de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente, conocidos erróneamente como actos de molestia ejercidos por la Autoridad, pero que no dejan de ser facultades de comprobación a efecto de abatir la elusión y evasión fiscal.

Con respecto a esta facultad de la Autoridad, se ha emitido un fallo a través de la Tesis Jurisprudencial I.4o.A.688 A emitido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, bajo el registró No. 212245, de la Octava Época, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XIII Junio de 1994, página 575, se aprecia pleno apoyo legal de las facultades que ejerce la Autoridad Fiscal señalando:

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES. LA REVISION DE DECLARACION, SI SE ENCUENTRA DENTRO DE LAS. Aun cuando de las facultades concedidas a la Autoridad hacendaria para la determinación de contribuciones omitidas o los créditos fiscales, por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, no se desprende expresamente la de revisar declaraciones anuales, la recta interpretación de dicho precepto legal, permite concluir que tal facultad está incluida en la hipótesis prevista por la fracción I del propio numeral, ya que establece en forma genérica la facultad de comprobación, para rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones. Luego, como para llegar a concluir que hubo un error aritmético en dichas documentales, es necesario, en principio, que la Autoridad hacendaria revise las declaraciones presentadas por los particulares, es claro que la facultad establecida en la fracción primera del dispositivo legal tantas veces invocado, lleva imbíbida la diversa relativa a la revisión de declaraciones fiscales.

También respecto al requerimiento que nos refiere la fracción primera del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se tiene la Tesis Aislada VI.1o.A.127 A, emitido por Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Registro No. 185413, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Diciembre de 2002, pagina783, conforme lo siguiente:

DECLARACIONES FISCALES, RECTIFICACIÓN DE ERRORES ARITMÉTICOS EN LAS. CUANDO LA AUTORIDAD HACENDARIA

EJERCE ESA FACULTAD CON BASE EN LA REVISIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SUS PROPIOS ARCHIVOS, NO TIENE QUE EMITIR REQUERIMIENTO AL CONTRIBUYENTE. El artículo 42, fracción I, del Código Fiscal de la Federación prevé la facultad de comprobación de las Autoridades fiscales, para rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones, y en términos del mismo precepto dichas Autoridades, para ejercer tal facultad, podrán requerir al Contribuyente la presentación de la documentación respectiva, cuyo requerimiento, en su caso, deberá revestir determinadas formalidades; sin embargo, cuando la Autoridad Fiscal procede a rectificar los errores aritméticos de las declaraciones con base en la revisión de los documentos que existen en los archivos de la propia Autoridad, por haber sido presentados con anterioridad por el particular, no se encuentra obligada a requerir a éste la presentación de documentación alguna, previamente a la rectificación de los errores que advierta, pues en el caso esa rectificación es lo que constituye propiamente el ejercicio de la referida facultad.

Para concluir el tema de este capítulo, diremos que esta facultad de comprobación de la Autoridad, invocada en la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es aplicada por la misma Autoridad Fiscal en uso de sus facultades de comprobación que ejerce a todo los Contribuyentes registrados o cautivos.

3. Otra de las facultades con las que cuentan la Autoridad hacendaria, es la llamada Revisión de Gabinete o Escritorio, que consisten en "...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..."⁶¹ sin que exista por sí misma una visita domiciliaria, pues como se desprende de su nombre es conocida como una "revisión de gabinete".

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 fiscalización susceptible poderse realizar en cualquier momento.

⁶¹ Fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, 2010.

Conforme establece el Artículo 46-A del Código, las Autoridades fiscales deberán concluir en este tipo de revisiones que se desarrollan en las oficinas de las propias Autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los Contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

En cuanto a procedimiento de “revisión de gabinete” o de escritorio el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2010, tienen establecidos los lineamientos respecto a esta facultad de comprobación, señalada en la fracción II del artículo 42 del código en comento, en este sentido se transcribe a efecto entender el marco jurídico de esta facultad:

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.

Así mismo, el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación establece para las “revisiones de gabinete” la distinción con una visita directa, por lo cual las figuran en ley en forma distinta, téngase en especial entendido el párrafo segundo:

Artículo 42-A.- Las Autoridades fiscales podrán solicitar de los Contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las Autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Así las cosas, se seguirá el procedimiento de requerimiento y notificación al Contribuyente por parte de la Autoridad se señalo en los últimos párrafos del numeral 1 de este tema, y se dará continuidad a la revisión o requerimiento de información conforme a los artículos invocados, que mencionan el procedimiento que debe de seguir la Autoridad para poder practicar este tipo de revisión.

Al respecto se han emitido diversas Tesis Jurisprudenciales que se aplican al particular, se presenta la que emitió la Segunda Sala bajo el rubro 2a./J. 161/2009, registro 166078, Novena Época en Materia Administrativa, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, de fecha octubre de 2009, página 123, misma que invoca un caso específico al tema tratado, resaltando lo que manifestamos:

REVISIÓN DE GABINETE. ES INAPLICABLE EL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE CONTEMPLA LA CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA CUANDO UN CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE. El citado precepto legal, por lo que hace a la obligación de la Autoridad hacendaria de concluir anticipadamente la visita domiciliaria cuando el Contribuyente **dictaminó sus estados financieros por contador público autorizado**, es aplicable a ésta, **pero no a la revisión de gabinete**, ya que si bien ambas tienen como fundamento el artículo 16 de la Constitución General de la República, **lo cierto es que su regulación en el Código Fiscal de la Federación es distinta**, toda vez que el legislador tratándose de las de las visitas domiciliarias las reguló extensivamente en los artículos del 43 al 49 de este último ordenamiento, con lo que pretendió dar la mayor seguridad al visitado para que se lesionara lo menos posible su derecho de inviolabilidad del domicilio, lo que no se transgrede con las revisiones de gabinete, las cuales se llevan a cabo en el domicilio de la Autoridad exactora. Además, los dictámenes emitidos por contador público autorizado no obligan a las Autoridades hacendarias, pues son opiniones de carácter técnico que pueden revisarse previa o simultáneamente al ejercicio de otras facultades de comprobación.

El Dictamen Fiscal se traduce en una serie de virtudes y beneficios hacia el Contribuyente, toda vez que como refiere dicha Tesis Jurisprudencial, puede concluirse la visita domiciliaria o directa cuando el Contribuyente este dictaminado. Señalándose plenamente la distinción entre las facultades de comprobación, sea la de gabinete y la visita domiciliaria ya referidas del artículo 42 del Código.

Igualmente referimos la siguiente tesis jurisprudencial emitido por el TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, de la Novena Época, bajo el rubro VI.3o.3 A, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su

Gaceta, Tomo I, de fecha Mayo de 1995, página 402, a efecto de ilustrar el tema tocante a la “revisión de gabinete”.

REVISION DE ESCRITORIO. EL ARTICULO 42 FRACCION II, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE AUTORIZA A LAS AUTORIDADES FISCALES A REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE EXHIBAN DOCUMENTACION PARA REVISARLA EN LAS OFICINAS DE LA PROPIA AUTORIDAD NO ES INCONSTITUCIONAL. El término "sustraer" a que se refiere la jurisprudencia número P.XCI/92 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual se declaró inconstitucional el artículo 45 fracciones II, V y VI del Código Fiscal de la Federación, respecto de las visitas domiciliarias; implica sacar la documentación del Contribuyente visitado fuera del domicilio en que se practica la visita por parte de los auditores. En tanto, el artículo 42 fracción II del citado ordenamiento legal, dispone la exhibición por parte del Contribuyente de la documentación fiscal que le es solicitada, y si bien esta documentación es susceptible de ser revisada en el domicilio del Contribuyente, establecimiento o en las propias oficinas de las Autoridades, tratándose de una revisión de escritorio, lo cierto es que esto es a virtud de un requerimiento hecho al Contribuyente, mas no de una sustracción de la documentación fiscal del propio domicilio del Contribuyente. Por ende, el artículo 42 fracción II ya mencionado no infringe el artículo 16 constitucional (en la parte que se refiere a las visitas domiciliarias), ya que el mismo versa sobre una revisión de gabinete o de escritorio, previo requerimiento de documentación, mas no se trata de una visita domiciliaria, por lo que no es inconstitucional.

4. La “visita domiciliaria” es una de las principales facultades de comprobación con la que cuentan las Autoridades fiscales, lo cual en lo personal es considerada como la más importante, entre sus otras facultades de revisión y fiscalización, por la profesionalización que se requiere para el desempeño de esta facultad, siendo una auditoria eminentemente fiscal. Sin lugar a dudas, considerada por muchos Contribuyentes como la más temida.

Al respecto el Profesor Sergio Francisco de la Garza, brevemente señala a esta facultad de comprobación de la Autoridad, que “Se consideran como el medio de fiscalización por excelencia.”⁶²

De origen esta facultad fue un medio en que el fisco ha ejercido desde años atrás y aun antes de que se implementara el Dictamen Fiscal, como medio de verificación hacia los Contribuyentes cautivos, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Las “visitas domiciliarias”, o bien conocidas como “auditorias directas” no han perdido su importancia a lado del Dictamen Fiscal elaborado por Contador Público

⁶² De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 1999, página 734.

Autorizado, al contrario se ha especializado a la par en los mismos niveles profesionales.

La ejecución de estas facultades de comprobación por parte de la Autoridad, requieren contar con personal debidamente capacitado para poder llevar a efecto este tipo de revisiones, lo cual implica para la Autoridad contar con un presupuesto importante, condición que en la práctica no ocurre así, debido a que es insuficiente.

Motivo por el cual, se dio cabida al Dictamen Fiscal, toda vez que como referimos en capítulos anteriores, es emitido por Contador Público Autorizado, servicio que es pagado por el propio Contribuyente, que en carencia de un presupuesto suficiente, la Autoridad hacendaria vería más que limitadas y vulneradas sus facultades de comprobación, por la gran cantidad de auditorías que debieran realizarse, en busca de un cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes.

En la praxis de la auditoria, el tiempo que se lleva en realizar una auditoría con fines meramente fiscales, sea elaborada por la misma Autoridad o por Contador Público Autorizado, esta se realizara en un lapso mínimo de seis meses, esto sin considerar que hay Entidades consideradas como grandes Contribuyentes que en lo común son corporativos que desarrollan todo tipo de actividades económicas, lo que implica la aplicación de un tiempo mayor y más recursos humanos, traduciéndose en una insuficiencia de medios y recursos para la Autoridad Fiscal, para que se mantenga fiscalizado a la mayor parte de los Contribuyentes. Muy a pesar de esto, no resta importancia la auditoría o revisiones fiscales que realiza la Autoridad conocida por el Código como “visitas domiciliarias”.

Esta facultad de comprobación, consistente en las “visitas domiciliarias” siendo plenamente actos de Autoridad, reguladas de origen por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra nos refiere “...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 prescriptas para los cateos⁶³”... a la postre con lo referido en cuanto al procedimiento de requerimiento y notificación que señalamos en los últimos párrafos del numeral 1 de este tema de capítulo, son procedimientos aplicables al dar inicio a esta facultad de comprobación.

Dicha facultad, consiste en revisar en el propio domicilio fiscal manifestado por el Contribuyente, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales que se encuentran a su cargo ya sean formales o materiales, que al tratarse del domicilio evidentemente genera un grave acto de molestia para el Contribuyente, y de aquí viene su constitucionalidad ya que como lo dice el precepto mencionado señala

⁶³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Párrafo onceavo del artículo 16.

que “...Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la Autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento⁶⁴...”

Con esto podemos advertir las formalidades que se deben de cumplir, por tratarse de un acto de Autoridad, y regulados de origen como ya se menciono por la propia Constitución Federal, así mismo, los requisitos que deben reunir y cumplir los actos administrativos que la misma Autoridad Fiscal vaya a emprender.

Es importante señalar que al igual que en la facultad señalada en el numeral 3 anterior, tocante a la “revisión de gabinete”, el plazo que tiene la Autoridad para dar el cumplimiento en este caso a las “visitas domiciliarias” está establecida en el mismo artículo 46-A y que en ambos casos marca un plazo de 12 meses para concluir todo el procedimiento de revisión conforme se establece en el Artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

De igual forma es de mencionar que el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación refiere que en caso de que un Contribuyente sea sujeto de una “visita domiciliaria” por parte de la Autoridad, esta deberá ser suspendida, si se constata que dicho Contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus Estados Financieros por Contador Público Autorizado o cuando el Contribuyente haya ejercido la opción de dictaminarse voluntariamente, por lo que la Autoridad requerirá al Contador Público Autorizado, a efecto de que aclare dudas en base a sus papeles de trabajo, condición que significa un plus en el servicio profesional que prestan los Auditores Independientes a favor de los Contribuyentes que accedan al Dictamen Fiscal, dicho dispositivo invoca 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.

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

⁶⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Párrafo primero del artículo 16.

En cuanto al procedimiento que se debe seguir en la práctica de una “visita domiciliaria” por parte de la Autoridad para comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente, el artículo 46 y 49 del Código Fiscal tiene establecido el marco jurídico para el desarrollo de este tipo de facultades de revisión, mismo que a la letra dispone lo siguiente:

Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de este Código.

III.- Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las Autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales; También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el Contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el Contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior si antes del cierre del acta final el Contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una Autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del Contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el Contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros.

La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la Autoridad Fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el Contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los Contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo, presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el Contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del Contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el Contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de

la Autoridad Fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución, la Autoridad Fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El Contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El Contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las Autoridades fiscales. El Contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al Contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

V.- Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las Autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI.- Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII.- Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la Autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares, en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los Contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubieran sido exhibidas ante las Autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto, la Autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

En cuanto al artículo 49 del Código Fiscal de la Federación se establece igualmente un procedimiento para el desarrollo de las visitas domiciliarias, mismo que expresa lo siguiente:

Artículo 49.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I.- Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los Contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.

II.- Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III.- Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV.- En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V.- Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las Autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al Contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de Contribuyentes, la Autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

Dicha facultad que refiere el dispositivo transcrito, a su vez se encuentra apoyado con los artículos 44, 45 y 47 del mismo Código, a efecto de precisar la mecánica de realización de esta facultad de comprobación consistente a las “visitas domiciliarias”.

Se dice dentro del argot contable financiero, que el objeto de una “visita domiciliaria” o “auditorías directas” practicadas por la Autoridad Fiscal, es el revisar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes. No es tarea fácil, ya que para que podamos entender de qué forma la Autoridad realiza su trabajo de fiscalización, señalado en esta facultad de comprobación, debemos de entender que una “Visita Domiciliaria” o bien una “Auditoría Directa”, es aquella auditoría de “Estados Financieros para Efectos Fiscales”, pero que es realizada por la propia Autoridad, no por un Contador Público Autorizado.

Es por esto que el SAT es la Autoridad Fiscal, que desarrollará la revisión directamente en el domicilio del Contribuyente, pero en un enfoque eminentemente fiscal, revisando preferentemente los rubros de los Estados Financieros que impactan el aspecto tributario, como lo son los ingresos, costos, gastos, bancos, clientes, cuentas por pagar, almacenes y/o inventarios, proveedores, etc., diferenciando el trabajo que realiza el Contador Público Autorizado, ya que la Autoridad Fiscal no buscara la mejora operativa de la Entidad, sino que solo se limitara a revisar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente.

Cabe destacar que al respecto se han emitido diversas tesis jurisprudenciales en razón de la procedencia de esta facultad de comprobación, las “visitas domiciliarias” a efecto que la Autoridad proceda a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, en este sentido el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en su Tesis de Amparo Directo 1684/2001, clave I.6o.A, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de fecha marzo 2002, página 1350, refiere lo siguiente:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, FALTA O INDEBIDA. EN CUANTO SON DISTINTAS, UNAS GENERAN NULIDAD LISA Y LLANA Y OTRAS PARA EFECTOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido de manera reiterada que entre las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en el artículo 16 constitucional, se encuentra la relativa a que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino a virtud de mandamiento escrito de Autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, y dicha obligación se satisface cuando se expresan las normas legales aplicables y las razones que hacen que el caso particular encuadre en la hipótesis de la norma legal aplicada. Ahora bien, el incumplimiento a lo ordenado por el precepto constitucional anterior se puede dar de dos formas, a saber: que en el acto de Autoridad exista una indebida fundamentación y motivación, o bien, que se dé una falta de fundamentación y motivación del acto. La indebida fundamentación implica que en el acto sí se citan preceptos legales, pero éstos son inaplicables al caso particular; por su parte, la indebida motivación consiste en que en el acto de Autoridad sí se dan motivos pero éstos no se ajustan a los presupuestos de la norma legal citada como fundamento aplicable al asunto. En este orden de ideas, al actualizarse la hipótesis de indebida fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser lisa y llana, pues lo contrario permitiría a la Autoridad demandada que tuviera dos o más posibilidades de fundar y motivar su acto mejorando su resolución, lo cual es contrario a lo dispuesto en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales. En cambio, la falta de fundamentación consiste en la omisión de citar en el acto de molestia o

de privación el o los preceptos legales que lo justifiquen; esta omisión debe ser total, consistente en la carencia de cita de normas jurídicas; por su parte, la falta de motivación consiste en la carencia total de expresión de razonamientos. Ahora bien, cuando se actualiza la hipótesis de falta de fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser para efectos, en términos de lo dispuesto en el párrafo final del numeral 239 del propio código.

No pretendo parecer aventurado al referir que las “auditorias directas”, o “visitas domiciliarias”, son los medios de fiscalización más combatidas por los Contribuyentes. Por lo mismo, la Autoridad se obliga a cumplir todas las formalidades legales al requerir al Contribuyente para practicarle una “visita domiciliaria”, primeramente el darle debido cumplimiento a lo establecido por la misma Constitución Federal y en segundo término, a lo contemplado en el Código Fiscal de la Federación desde el requerimiento basado en la orden de visita, su notificación, su fundamentación y motivación, que sin ser debidamente cumplimentadas, el Contribuyente puede acceder a diversos medios de defensa si dicha orden de “visita directa” no cumple con los requisitos exigidos de Ley. De allí su importancia por las condiciones que se generan y que se han definido como “actos de molestia” que la Autoridad impone al Contribuyente sometido a una revisión. Dado que una “visita domiciliaria” es practicada desde su notificación y también no esté debidamente motivada o fundada, procede su nulidad lisa y llana del acto de Autoridad reclamado, como lo tipifica la Tesis Jurisprudencial anterior invocada.

Con respecto a la competencia de la Autoridad el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito nos mencionan en su tesis 1.2º.A. J/6, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de fecha 18 de noviembre de 1995, página 338, lo resuelto:

COMPETENCIA. FUNDAMENTACIÓN DE LA. Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por Autoridad competente y cumpliendo las formalidades esenciales que les dan eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de Autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado expresándose como parte de las formalidades esenciales, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría afectado en estado de indefinición, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la Autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de esta se encuentra o no dentro del ámbito competencial

respectivo, y si este es conforme o no a la ley, para que en su caso, este en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la Autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que estos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la ley fundamental”.

Otra tesis jurisprudencial bajo el registro 201915, bajo la tesis XXI.1o.13 A, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, de fecha Julio de 1996, página 414, que se refiere a la fundamentación y motivación que debe llevar la orden de visita nos dicen:

ORDEN DE VISITA, FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA. DEBE DECLARARSE LA NULIDAD PARA EFECTOS. El procedimiento de fiscalización en tratándose de una visita domiciliaria, se constituye con los actos realizados por las Autoridades fiscalizadoras, tales como, formulación de la orden de auditoría, entrega de ésta, identificación de los visitadores y levantamiento de actas en las que consten en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido por los visitadores, y que concluye con el levantamiento del acta final, de acuerdo con los artículos 38, 42, 44 y 46 del Código Fiscal Federal; ahora bien, cualquier violación en el procedimiento en cuestión, constituye un vicio en el mismo, pero para que se actualice dicha causa de ilegalidad, en términos de la fracción III del artículo 238 del referido cuerpo legal, es menester que tales vicios dejen sin defensa al particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; y si tal evento aconteció, ello impide examinar la legalidad de la resolución o liquidación impugnada en sí misma, es decir, el fondo del asunto. En estos términos, es de señalarse que, en la hipótesis prevista en la fracción III del artículo 238 del código de la materia, se analizan los presupuestos o antecedentes de la resolución impugnada, y en la establecida en la fracción IV, se estudia la propia resolución, para determinar, entre otros supuestos, si la misma no se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas; en tal circunstancia, si se hace valer una violación en el procedimiento de fiscalización, consistente en la indebida fundamentación de una orden de visita, trae como consecuencia la nulidad para efectos en términos del artículo 239, último párrafo del Código Fiscal.

De aquí se reconocen las virtudes que ofrece el mismo Dictamen Fiscal que emite el Contador Público Autorizado, como se señalara en capítulos posteriores, el elegir por dictaminar los Estados Financieros para efectos Fiscales conlleva sus beneficios, en este caso toda Entidad, sea persona física o moral si acceden al Dictamen Fiscal, no son sujetos de una visita domiciliaria , serán tratados bajo un

proceso especial en caso de ser requeridos por la Autoridad, primero se requerirá al Contador Público Autorizado y luego, en caso de preexistir duda por la Autoridad se requerirá al Contribuyente.

En caso que se emita una orden de visita domiciliaria por parte de la Autoridad a un Contribuyente, se procederá primeramente a girar un citatorio a efecto que el representante legal este presente para la notificación de la visita que ha de practicarse en su domicilio. Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Tesis 2a./J.62/2002, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta bajo el registro 186391, Tomo XVI, de fecha julio de 2002, página 377 nos menciona lo siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SEÑALA QUE LOS VISITADORES DEJARÁN CITATORIO CON LA PERSONA QUE SE ENCUENTRE EN EL LUGAR EN QUE DEBE PRACTICARSE AQUÉLLA, PARA QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LOS ESPEREN A HORA DETERMINADA DEL DÍA SIGUIENTE PARA RECIBIR LA ORDEN, CONTIENE UNA FACULTAD REGLADA. El hecho de que el artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establezca que en los casos de visita en el domicilio fiscal, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que éstos los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, conduce a concluir que tal precepto contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la Autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, porque la emisión del citatorio es un acto vinculado a la norma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva de la Autoridad sobre la circunstancia del acto y su ejecución, pues si se toma en consideración que el objeto del citatorio no se constriñe únicamente a citar al Contribuyente para que reciba una "orden de visita domiciliaria", sino, fundamentalmente, para que el Contribuyente o su representante conozca de manera cierta el tipo de diligencia administrativa que se realizará en su domicilio como excepción al principio de inviolabilidad domiciliaria, así como la serie de consecuencias en su esfera jurídica resultado de la auditoría fiscal que se practicará, es claro que la emisión del citatorio no sólo es un imperativo para la Autoridad, sino que su emisión con los requisitos legales constituye una garantía de seguridad jurídica para el visitado, quien al tener conocimiento del tipo de diligencia, está en posibilidad de decidir si es necesaria o no su presencia en aquélla, lo que se corrobora con los alcances que en el numeral citado se establecen ante la falta de atención del citatorio, toda vez que ello dará lugar a que la visita se realice inmediatamente con quien se encuentre en el lugar visitado.

Para concluir y a manera de resumen, solo hago mención que gran parte de las auditorías fiscales son realizadas por el Servicio de Administración Tributaria, desarrolladas en el domicilio del Contribuyente, por lo que se le conoce como “visita domiciliaria”; Son ordenadas por la Autoridad correspondiente mediante un documento que, por ser un acto de Autoridad, debe estar debidamente fundado o motivado a efectos de ser legal, en este sentido y para el caso que nos ocupa en cuanto a la facultad de comprobación de la Autoridad versado en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, entre otros artículos, como lo señalado con diversas jurisprudencias del Poder Judicial Federal, que se refieren a los distintos actos de Autoridad que implican molestia para los gobernados, no solo los preceptos legales en que apoyan su actuar deben ser debidamente observados por la Autoridad, a efecto de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente, al cual se le ordena la visita.

5. Otra de las facultades que tienen las Autoridades fiscales es “Revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos Autorizados sobre los Estados Financieros de los Contribuyentes sobre las operaciones de enajenación de acciones que éstas 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”.

En este caso, solo hacemos mención de lo antes señalado en el párrafo anterior, ya que en los capítulos siguientes, se describe el ejercicio de esta facultad por tratarse del tema principal de esta tesis.

6. Una más de las facultades conferidas a las Autoridades fiscales, es la de “...Practicar visitas domiciliarias a los Contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, o en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos⁶⁵...”

Para los efectos en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación se dispone el procedimiento que ha de aplicar la Autoridad para dar cumplimiento a dicha facultad de comprobación, dispositivo ya invocado con anterioridad.

⁶⁵ Artículo 42 Fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Además de cerciorarse que los Contribuyentes expiden comprobantes, la Autoridad debe comprobar que estos cumplan con los requisitos que contemplan los artículos 29 y 29-A de nuestro Código Fiscal de la Federación.

En su caso la Autoridad podrá solicitar a los Contribuyentes la información que sea necesaria para efectuar la inscripción en el RFC a aquellos que se encuentren obligados y no hayan presentado su solicitud de inscripción en dicho registro personalmente, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de esta omisión.

La práctica de esta visita se podrá llevar a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los Contribuyentes, en donde se realicen enajenaciones, presten servicios o se contrate el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías, siempre y cuando estos lugares se encuentren abiertos al público en general.

Para el desarrollo de este tipo de visita, los visitantes entregaran la orden de verificación al visitado, a su representante legal o a un tercero que se encuentre al frente del lugar visitado en donde deba llevarse a cabo la diligencia, y con dicha persona se llevará a cabo la visita de inspección.

Ésta procederá conforme a lo establecido en la orden de visita, que se refiere al cumplimiento de lo ordenado en la fracción V del artículo 42 y conforme al procedimiento señalado en el artículo 49, ambos dispositivos del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido los tribunales han emitido su opinión respecto a este tipo de facultades de comprobación, conforme lo establece la siguiente tesis jurisprudencial, que emitió Tribunales de Colegiados de Circuito en su tesis VI.1o.A.60 A publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, de Marzo de 2003, Página 1778, que dice lo siguiente:

VISITAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. El artículo 49 del código fiscal de la federación que permite se entiendan con un tercero sin previo citatorio, no es violatorio de la garantía de audiencia que prevé el artículo 14 constitucional. El artículo 49, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y siete, permite la entrega de la orden de visita y el desahogo de la misma por escrito, para verificar el cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales, con la persona que se encuentre en el establecimiento, en los términos siguientes: "Artículo 49. Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente: ... II. Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación del

cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.". Lo anterior pone de manifiesto que la orden de visita entregada y practicada con la persona que se encuentre en el establecimiento en aquellos casos en que el visitador no localice al interesado o a su representante legal, a pesar de no haber mediado citatorio previo, evidentemente le es notificado a través de un tercero para respetar la garantía de audiencia del visitado, pues esta circunstancia es precisamente la que le permite al quejoso, en su caso, al pronunciarse la resolución administrativa respectiva, interponer el medio de defensa correspondiente expresando su inconformidad en contra de lo asentado por el visitador autorizado en el acta respectiva o bien en contra de la propia orden de visita, porque al darle a conocer el nombre de la Autoridad que emitió dicha orden de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se le da la oportunidad de combatir su actuación, presentando las pruebas pertinentes que desvirtúen los hechos conocidos por los visitadores y alegando en su defensa. Es por ello, que el artículo 49, fracción II, del Código Fiscal de la Federación no conculca la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal.

Además de lo mencionado en la tesis anterior, encontramos que las visitas para verificación de comprobantes son muy particulares de las que determinan contribuciones omitidas o irregularidades en su situación fiscal, y no se rigen conforme al artículo 46 del Código, en donde se establecen las reglas para el desarrollo de las visitas, por lo cual los Tribunales Colegiados de Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dicen en su tesis I.12o.A.10 A, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Diciembre de 2001, Página 1833, invoca:

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. SU PRÁCTICA SE RIGE ESTRICTAMENTE POR LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 42, fracción V, del código fiscal de la federación establece la facultad de la Autoridad Fiscal para realizar visitas que tengan por objeto verificar la expedición de comprobantes fiscales, sujetando su práctica a los requisitos y las reglas que se prevén en el artículo 49 del mismo código; este último no contiene lagunas que deban llenarse acudiendo a su interpretación relacionada con el diverso 46 del mismo ordenamiento; además, no existe remisión legal alguna que permita recurrir a la interpretación y aplicación de este último precepto en la realización de las visitas indicadas.

Aquí una connotación entre las otras facultades de comprobación que la Autoridad puede instrumentar para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes, siguiendo con la distinción de este tipo de visitas, con las de revisión de la contabilidad que refieren la “visita de gabinete”, y las “visitas domiciliarias” o “directas”, presentamos la siguiente, tesis jurisprudencial bajo el rubro III.2o.A.93 A, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Novena Época, bajo Registro 186392, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, de fecha julio de 2002, Página 1424, misma que refiere lo siguiente:

VISITA DOMICILIARIA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES DE NATURALEZA DISTINTA A LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA REVISAR LA CONTABILIDAD, MERCANCÍAS Y BIENES DE LOS CONTRIBUYENTES. El artículo 42 del código Fiscal de la Federación, en sus fracciones III y V, establece la atribución de las Autoridades fiscales para practicar visitas a los Contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, y para practicar visitas domiciliarias a los Contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales; de la redacción del aludido numeral se infiere que el legislador precisó a ambas visitas como facultades de comprobación de naturaleza jurídica distinta, ya que las separó y no estableció que fueran el mismo tipo de actuaciones, por lo cual, la segunda de las atribuciones indicadas no se ubica dentro de la generalidad de las visitas domiciliarias, sino que se trata de una facultad de comprobación específica y distinta a las visitas para revisar la contabilidad, mercancías y bienes; ello se corrobora si se toma en cuenta que el artículo 49 del código citado establece el procedimiento a seguir en las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales, el cual no se asemeja ni se remite al aplicable para las visitas domiciliarias que se realicen para revisar la contabilidad, mercancías y bienes del visitado, con lo cual también se colige que el legislador otorgó un trato distinto a aquellas visitas (comprobantes fiscales), razón por la que no deben entenderse ambas como una misma facultad de comprobación; es decir, el legislador previó esa atribución específica, en virtud de que no se podía entender dentro de aquella genérica, pues en la relativa a los comprobantes fiscales se siguen reglas especiales en el procedimiento de ejecución de las visitas, como son, entre otras, que no se debe dejar un citatorio ni entender forzosamente la diligencia con el propietario o su representante legal, por lo que dichas visitas no comparten la misma naturaleza; máxime que de otra manera no se entendería el motivo por el que el legislador las estableció en forma separada en el mencionado artículo 42, ya que de ser la misma atribución no hubiese hecho esa separación expresa como aconteció y que es como se encuentran en relación con las restantes facultades de comprobación (revisión de dictámenes; requerimientos de documentación, información y datos; y

verificación de errores aritméticos), de las que se aprecia que se encuentran desvinculadas por tener naturaleza jurídica y propósitos distintos, esto es, no se trata de una sola facultad de comprobación, sino de varias, por lo que la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, establecida en la fracción V del aludido artículo 42, debe entenderse como distinta de las visitas domiciliarias a que se refiere la fracción III del propio precepto.

En el ejercicio de esta práctica, los visitantes tendrán que identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia; generalmente con oficio de identificación girado por la misma Autoridad de la orden de verificación, solicitándole al mismo tiempo, designe a dos testigos para firmar el acta de inicio de la visita, en caso que la persona con la cual se entendió la diligencia no renunciara al derecho que tiene de nombrar a los testigos o estos se niegan a aceptar el cargo, los visitantes los podrán nombrar, haciéndolo constar en el acta sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

De igual forma que en la “visita de gabinete” y las “visitas domiciliarias” o “directas”, en la práctica de esta facultad también se levantan actas, en las cuales se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos, así como las irregularidades detectadas durante el desarrollo de la inspección.

En este sentido los Tribunales Colegiados de Circuito nos dicen en su tesis VIII.1o.45 A publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, de fecha Junio de 2000, Página 587, que esta acción de levantar actas es ineludible, emitiendo la siguiente opinión jurisprudencial:

ORDEN DE VISITA. ACTAS DE VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES OBLIGACIÓN INELUDIBLE DE LOS VERIFICADORES CIRCUNSTANCIAR DETALLADAMENTE LOS HECHOS U OMISIONES EN EL ACTA RESPECTIVA. Cuando una visita domiciliaria tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales en relación con la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza un particular, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 16 constitucional, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es obligación ineludible de los verificadores hacer constar en forma circunstanciada en el acta respectiva, los hechos u omisiones conocidos por ellos mismos, en atención a lo dispuesto por el artículo 49, fracción IV, del código tributario en comento; lo que implica que deben precisar en el acta de mérito, los datos necesarios del hecho concreto que se imputa y el medio de convicción con que se demuestre el mismo, pues de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al Contribuyente quien no podrá comprobar la veracidad de la prueba y defenderse del hecho que se le imputa; de ahí que si el verificador señala que la infracción se comprueba con la venta de determinado producto, pero sin establecer la forma en que se enteró de la operación, es decir, por el dicho del cliente o del análisis de los documentos, o por otra forma, es claro que no se

circunstanciado detalladamente el acta respectiva y por ende, la imposición de la multa resulta violatoria de las garantías individuales del Contribuyente.

La visita concluye al cierre del acta final; que es cuando se da por terminada la práctica de la visita, si el visitado, la persona con la cual se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar dicha acta o aceptar copia de la misma, esta circunstancia se asentará en la propia acta, sin que estas situaciones afecten la validez y el valor probatorio del acta.

Si en la conclusión de la visita las Autoridades conocieran incumplimientos a las disposiciones fiscales se procederá a emitir la resolución correspondiente, pero previo a este acto, el Contribuyente contará con tres días hábiles para desvirtuar los hechos pudiendo presentar pruebas y formular alegatos correspondientes. Cabe destacar que el Contribuyente puede desvirtuar los hechos derivados de esta revisión en el transcurso de este procedimiento o bien al momento de dictar resolución sobre esta revisión.

7. El ejercicio de esta facultad de comprobación, que consiste en practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes, señalado en la fracción VI del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, directamente en el domicilio fiscal del Contribuyente o bien donde se encuentren dichos bienes, esto conforme al referido artículo que dispone lo siguiente:

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

I.- a V.- ...

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

VII.- a VIII.- ...

La orden de visita puede ser emitida y notificada en los mismos términos que las demás facultades de comprobación ya vistas en este tema, como lo son las revisiones de gabinete o bien las visitas domiciliarias, pudiéndose al igual, emitir actas de inicio o finales de esta facultad cuando se haya cumplimentado lo ordenado por la Autoridad. De igual forma en caso de algún hecho contemplado en el acta de visita, pero derivado de esta misma revisión se emitirá un acta circunstanciada que refiera este hecho, a efecto que de proceder se formalizaría conforme a derecho.

Para los efectos téngase en debida consideración los siguientes dispositivos del mismo Código Fiscal de la Federación, que en el caso de esta facultad de

comprobación, sirve para dar cumplimiento a lo estipulado, resaltando en el texto de ley lo que nos corresponde al tema abordado, conforme a lo siguiente:

Artículo 55.- Las Autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los Contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el **valor de** los actos, actividades o **activos**, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. a II. ...

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) a b) ...

c) **Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo**, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre **valuación de inventarios** o no lleven el **procedimiento de control** de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. ...

En este sentido, cuando la Autoridad dé cuenta que los activos del Contribuyente no estén debidamente registrados, o bien su valor no sea el que corresponda; podrá ordenar la aplicación del dispositivo señalado en el artículo 42 fracción V. De igual modo téngase en consideración lo siguiente:

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las Autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los Contribuyentes, **el valor de** los actos, actividades o **activos** sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del Contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que **proporcionen terceros a solicitud de las Autoridades fiscales**, cuando tengan relación de negocios con el Contribuyente.

IV. **Con otra información obtenida por las Autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.**

V. **Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.**

Como puede entenderse, en el uso de estos dispositivos invocados, la Autoridad se puede allegar de todo medio para hacer valer esta facultad de comprobación, quedando implícito el avalúo como refiere la fracción III, IV y V del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación; de igual forma corresponde la aplicación de lo señalado en los artículos 59 y 60 del Código en comento.

En el ejercicio de esta facultad, los avalúos que se practiquen para efectos fiscales deberán llevarse a cabo en términos de lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

Artículo 3.- Los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia de un año, contado a partir de la fecha en que se emitan, mismos que podrán practicarse por las Autoridades fiscales, por las instituciones de crédito y por el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales. Los avalúos también podrán practicarse por corredores públicos, empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública, que obtengan su registro ante el Servicio de Administración Tributaria, el cual se realizará en los términos que establezca dicho órgano desconcentrado en las reglas de carácter general que emita para tal efecto. Tratándose de poblaciones en donde no se cuente con los servicios de los valuadores antes mencionados, los avalúos se podrán realizar por personas o instituciones versadas en la materia que obtengan el referido registro.

En aquellos casos en que después de realizado el avalúo se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto, aun cuando no haya transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede.

Cuando los avalúos sean referidos a una fecha anterior a aquélla en que se practiquen, se procederá conforme a lo siguiente:

- I. Se determinará el valor del bien a la fecha en que se practique el avalúo;
- II. La cantidad obtenida conforme a la fracción anterior se dividirá entre el factor que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior a aquél en que se practique el avalúo, entre el índice del mes al cual es referido el mismo, y
- III. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior será el valor del bien a la fecha a la que el avalúo sea referido. El valuador podrá efectuar ajustes a este valor cuando existan razones que así lo justifiquen, las cuales deberán señalarse expresamente en el avalúo. Una vez presentado dicho avalúo no podrán efectuarse estos ajustes.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hace mención de lo señalado, en la Tesis VII.2o.A.T.37 A, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Abril de 2002, Página 1222, refiriendo lo siguiente:

AVALÚOS PARA EFECTOS FISCALES. QUIÉNES DEBEN LLEVARLOS A CABO (ARTÍCULOS 40. DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 41, APARTADO A, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA). El artículo 4o. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es limitativo al señalar que los avalúos para efectos fiscales deberán llevarse a cabo por las Autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público. Por otro lado, conforme a lo dispuesto en el diverso artículo 41, apartado A, último párrafo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las Administraciones Locales de Recaudación podrán ser asistidas en el ejercicio de sus facultades por el personal que requiera para satisfacer las necesidades del servicio. De lo anterior se llega a la conclusión de que es incorrecta la actuación de la Autoridad recaudadora cuando designa a una persona física como perito valuador sin mencionar que lo hacía en términos del último precepto citado, es decir, como auxiliar de aquélla, pues el numeral mencionado al inicio es claro al señalar limitativamente quiénes se encuentran autorizados para la práctica de tales avalúos.

Como se refirió, si en la conclusión de la visita, en este tipo de facultades de comprobación de la Autoridad se conocieran incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a emitir la resolución correspondiente, levantando acta final, pero previo a este acto, el Contribuyente contará con tres días hábiles para desvirtuar los hechos, pudiendo presentar pruebas y formular los alegatos correspondientes; en caso contrario se aplicaran las sanciones que corresponden conforme a derecho fiscal procediera.

8. En cuanto a la facultad de comprobación señalada en la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que consiste en “recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios”, se señala lo siguiente:

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

I.- a VI.- ...

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

VIII.- ...

Con el mencionado dispositivo, se constatan los deberes de información tributaria sobre terceros y pareciera que las facultades de comprobación de la Autoridad no encuentran límite, es más, son bastas y específicas a efecto de allegarse de informes y datos con trascendencia tributaria que posean con motivo de sus funciones y atribuciones públicas.

Éstas facultades, también conocidas como compulsas a terceros, son llevadas a sus efectos por la Autoridad Fiscal, solicitando información de naturaleza fiscal a través de organismos e instituciones del sector público, así como de notarios, corredores públicos, o que en uso de sus facultades o atribuciones del servicio público que otorgan a sus usuarios generan información de índole tributaria, misma que es reunida o recabada para ser utilizada a efecto de compararla a su vez con la información declarada por el Contribuyente, y en caso de existir discrepancias entre la información rendida, la Autoridad Fiscal podrá instrumentar otras facultades de comprobación ya vistas en este capítulo de tesis como son: “revisión de gabinete” o bien “visita domiciliaria”.

En este sentido, con esta facultad de comprobación, las Autoridades fiscales se sirven para allegarse de informes y datos que posean funcionarios, empleados y fedatarios públicos, que con motivo de sus funciones y servicios de naturaleza pública, tiene como fin comprobar que los Contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales o terceros relacionados con los mismos Contribuyentes.

Es pues una forma de fiscalización hacia los Contribuyentes, toda vez que al realizar infinidad de actos de naturaleza fiscal, como los actos de comercio, o de enajenación, traspaso, gravamen de todo tipo bienes, así como de servicios que por la naturaleza del negocio que estos actos representan, deben de ser realizados ante Fedatarios Públicos o bien por Servidores Públicos; es entonces que la Autoridad requiere de dicha información para ejercer sus facultades de comprobación y cotejarlo con lo que declaró el Contribuyente.

Pareciera una facultad un tanto ociosa, pero conlleva una herramienta de alto impacto fiscalizador, ya que de esta misma se puede obtener información de algún Contribuyente, como haber constituido alguna sociedad, traspasado la propiedad de algún bien inmueble, cambiado su participación social en una empresa, o bien haber hecho los particulares alguna transacción de sesión, constitución de fideicomisos, venta o traspaso de concesiones de cualquier índole, etc. esto en el caso de fedatarios, O realizado trámites de contratación de servicios de suministro eléctrico, de servicio telefónico, haber hecho trámites de exportación o importación, solicitado créditos o apertura de cuentas bancarias ante el sistema financiero, obtenido o traspasado concesiones tanto Estatales como Federales,

viajes realizados través de líneas aéreas comerciales o privadas, etc., información que pudiera ser proporcionada dentro del servicio público y que por su propia naturaleza comprenda información de alto contenido fiscal, que de ser el caso, el Contribuyente no hubiera manifestado en su declaración, por lo cual, cuando la Autoridad detecte la existencia de este tipo de actos especiales, deberá de ejercer sus facultades de comprobación.

9. Como ultima facultad que propiamente no corresponde a una facultad de comprobación, con que cuentan las Autoridades fiscales, es la señalada en la fracción VIII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que consiste en “Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que se ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales”, dicho dispositivo señala lo siguiente:

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

I.- a VII.- ...

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

...

Esta facultad se instrumenta cuando la Autoridad, habiendo ejercido o bien dentro de la ejecución las demás facultades de comprobación señaladas en el mismo artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, éstas denotan acciones de elusión o evasión fiscal que pudieran haber cometido los Contribuyentes, en su pretensión de omitir o disminuir las contribuciones que tuvieran a su cargo. Es entonces que, una vez que la Autoridad Fiscal ha recabado información suficiente que evidencia una posible comisión de delitos fiscales, procederá a formular la denuncia, querella o declaratoria ante la representación social correspondiente, para que ejercite la acción penal sobre el o los posibles responsables del ilícito.

En este sentido, en el Capítulo II, del Código Fiscal de la Federación, con referencia: “De Los Delitos Fiscales”, establece el tratamiento especial para el caso que nos ocupa, señalando los supuestos jurídicos aplicables al particular.

El artículo 92 del ordenamiento en comento, establece el marco jurídico acusatorio, que de origen la Autoridad aplica al iniciar la denuncia, querrela o declaratoria, cuando derivado de sus demás facultades de comprobación se constata la posible comisión de ilícitos de naturaleza fiscal. Para el caso, dicho artículo enuncia una serie de supuestos que nos permitimos señalar para efectos del tema tratado de este capítulo de tesis, resaltando aquellos párrafos que nos sirven a lo estudiado, mismos que nos refieren lo siguiente:

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de Autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

...

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela...

...

Para mejor entendimiento del tema se hace necesario individualizar los artículos referidos en la fracción I y II del artículo 92 en análisis.

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la Autoridad Fiscal el origen de la discrepancia en los

plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omite enterar a las Autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes que la Autoridad Fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. (Se deroga).

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la Autoridad Fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el Contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de Contribuyentes en el caso de la fracción V.

Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. (Se deroga).

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción V del artículo 28 de este Código, los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la Autoridad Fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las Autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de

\$99,560.00⁶⁶; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la Autoridad competente.

Artículo 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de Autoridad Fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Artículo 115.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$42,670.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Debe de entenderse que la facultad que otorga este artículo, no corresponde a acciones punitivas de la Autoridad Fiscal, es claro que se refiere a los artículos invocados, estos, solo se establecen como un medio coadyuvante que allega los elementos de prueba para que la Representación Social correspondiente inicie la averiguación previa, por los posibles delitos que pudieran haberse cometido.

En este sentido, es de explorado derecho que el ejercicio de esta facultad conferida en el Código Fiscal de la Federación a las Autoridades Fiscales no

⁶⁶ Cantidad sujeta a actualización en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

invade facultades que se postulan en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que es la que pone en conocimiento del Ministerio Público, la posible comisión de delitos de naturaleza fiscal.

Así las cosas, se hace necesario expresar lo que dicho ordenamiento Constitucional refiere, mismo que invoca lo que a continuación se señala, resaltando lo que manifestamos:

Artículo 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la Autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su Autoridad y mando inmediato. Compete a la Autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

...

Es importante precisar que, cuando la Autoridad Fiscal solicita ante la Representación Social formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, no implica que suspenda, concluya o deje de aplicar sus diversas facultades de comprobación. Las Autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al Contribuyente apegándose a derecho, conforme se tiene establecido en el mismo Código, y podrá seguir ejerciendo toda acción necesaria a efecto de proseguir con sus acciones de comprobación respecto del Contribuyente sometido a estas facultades fiscalizadoras.

En la comisión de delitos fiscales las Autoridades administrativas harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que esta acción afecte el procedimiento penal en el cual se encuentre el Contribuyente. Es preciso manifestar que al caso estudiado, no se levantara querrela por los delitos fiscales, si el Contribuyente hace el pago espontaneo del principal y accesorios respecto de la contribución omitida, conforme se establece en el último párrafo del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, significando un beneficio al Contribuyente en caso de estar en el supuesto de Ley.

Para concluir refiero las siguientes tesis jurisprudenciales que el máximo Tribunal de la Nación, han emitido al particular.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, de la Novena Época, bajo el registro 190716, con el rubro P./J. 130/2000 publicado Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII de fecha diciembre de 2000, página 10. Misma que señala lo siguiente:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE.-Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querrela respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la Autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcuso que la Autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito.

De igual forma la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, de la Novena Época, bajo el registro 191108, con el rubro P./J. 92/2000, publicado Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII de fecha septiembre de 2000, página 6. Misma que señala lo siguiente:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.-De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la Autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera

inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al Contribuyente la oportunidad de defenderse.

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

CAPÍTULO IV PROCEDIMIENTO PARA LA FORMULACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

1. EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO Y SU PARTICIPACIÓN EN EL SISTEMA FISCAL; 2. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA; 3. LA AUDITORIA EXTERNA; 4. PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR; 5. ESTUDIO EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD SUJETA A AUDITORIA EXTERNA; 6. REVISIÓN DE LOS RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS; 7. DICTAMEN DEL AUDITOR; 8. TIPOS DE DICTÁMENES; 8.1. DICTAMEN LIMPIO; 8.2. DICTAMEN CON SALVEDADES; 8.3. DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN; 8.4. DICTAMEN NEGATIVO; 9. REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE; 10. INFORME SOBRE REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL; 10.1. FORMATO VIGENTE DEL INFORME SOBRE REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL; 11. RESPONSABILIDADES EN LA FORMULACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN; 12. LOS CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS COMO PERSONAS LEGALMENTE RECONOCIDAS PARA FORMULAR DICTÁMENES; 13. EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO COMO PROFESIONAL.

En el presente capítulo, veremos el procedimiento para la formulación del Dictamen Fiscal, importante herramienta para lograr la fiscalización masiva utilizada por la Autoridad, y que es elaborado por Contador Público Autorizado, persona ajena a la misma Autoridad pero regulada por ella misma, como por los cuerpos colegiados a los que esté afiliado, además de la obligación de contar con independencia respecto a las actividades empresariales o institucionales en la administración del Contribuyente.

El trabajo de auditoría desarrollado por un Contador Público Autorizado, es una actividad que requiere un sinnúmero de requisitos: los académicos que hace indispensable ser titulado, pertenecer a un cuerpo colegiado con una antigüedad mínima de tres años y contar con la autorización de la Autoridad para desempeñar

esta rama de la actividad contable, así como cumplir con los programas de actualización que establezca la Autoridad Fiscal y los cuerpos colegiados.

Realizar el Dictamen Fiscal no es tarea fácil, su proceso de elaboración es la suma de experiencia y preparación del Contador Público Autorizado, obligados a cumplir con una serie de lineamientos legales que son establecidos por la Autoridad en materia tributaria.

1. La presencia que ha logrado a lo largo de los años la profesión contable en el área fiscal se ha acrecentado día a día, esto se ha hecho posible por la relación tan directa existente entre el proceso contable como factor indispensable de información y determinación para cumplir con las obligaciones fiscales.

Se debe admitir la influencia existente en este sentido, originada no tanto por la misma contaduría pública que se haya interesado en incursionar en este campo, sino que ha sido al contrario, el propio sistema fiscal el que se ha apoyado en la profesión contable por corresponder a una área natural de este oficio, por tener ésta los más diversos elementos para comprenderlo y aplicarlo, siendo innegable que detrás de un asunto fiscal generalmente se encuentra identificado a un miembro de la contaduría, en este sentido un Contador Público Autorizado.

En este tenor, la actividad profesional del Contador Público en la materia fiscal está dada básicamente en la determinación exacta y precisa de todos los tributos a los que se encuentran sujetos los Contribuyentes, el establecer el monto del impuesto bajo el sentido de “ni más, ni menos, sino en la cantidad justa y debida” conforme establecen las Leyes Fiscales.

Cumpliendo lo anterior, es entonces que se da origen a otra actividad profesional del área contable, que es la “Auditoría”, misma que revisa a su vez, el trabajo de su colega, que determinó y declaró ante la Autoridad Fiscal los impuestos del Contribuyente que se sujetan a auditoría.

Sería injusto negar la existencia de otros profesionales que traten o conozcan tópicos fiscales, pero estos lo hacen enfocados en otros ámbitos, como económico o jurídicos es el caso del Licenciado en Economía, quien establece un destacable ejercicio profesional en el ámbito fiscal. En el caso de los Abogados, destacan en la asesoría tributaria, como en ámbito procesal, que por ministerio de Ley, son los únicos profesionales facultados para postular ante los Juzgados y/o Tribunales todo tipo de litigios.

El perfil natural del Contador Público en las cuestiones impositivas fue observado desde siempre por las Autoridades encargadas en recabar los tributos. En México desde la colonia con los tenedores de libros, hasta la época contemporánea de la posrevolución que se creó con La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la misma Autoridad dio cuenta que los recursos con que se contaba para el desempeño de las funciones de fiscalización no eran suficientes, humana y

materialmente para vigilar el cumplimiento oportuno y correcto de los impuestos por parte de los Contribuyentes, dando origen a la Auditoría Fiscal Federal⁶⁷.

Dado que las revisiones fiscales realizadas al Contribuyente, directamente por personal de la Secretaría de Hacienda, no solo la mayoría de las veces costaba más de lo recaudado en impuestos omitidos, sino que solo era posible revisar a una minoría de ellos, siendo prácticamente imposible revisar a todos los Contribuyentes, además que los resultados de dichas revisiones que se lograban emprender revelaban en su mayoría una notable evasión fiscal, y que representaba una imposibilidad de poder controlar a los evasores, esto tardaría demasiado utilizando sus propios elementos y recursos materiales; fue así como se pensó en el Contador Público como profesional idóneo para establecer el control fiscal de todo Contribuyente en todo el entorno nacional, de modo "...que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos Contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visitas e investigaciones innecesarias, y hará resaltar su buena fe al fisco..."⁶⁸

En el lado opuesto, es de suponerse que algunos Contribuyentes al saberse que no estaban libres de culpas fiscales o bien saberse con deficiencias administrativas en su operación que repercuten en el aspecto impositivo, o por el sencillo hecho de tolerar una auditoría fiscal, aunque su situación fiscal fuera buena, se han ido acogiendo al dictamen emitido por el Contador Público para efectos fiscales, dadas sus ventajas que tiene el enterarse mejor de su situación fiscal ya sea buena o mala y regularizarse en su caso, ejerciéndose de este modo una forma de fiscalización por parte de la Autoridad hacia los Contribuyentes por medio de la profesión contable.

No cabe duda de la inmensa confianza depositada en el Contador Público Autorizado en la tarea del Dictamen Fiscal con validez legal, según como se desprende del Código Fiscal de la Federación vigente; en este aspecto prácticamente la labor desarrollada es y ha sido la de árbitro o mediador entre los órganos de fiscalización y los Contribuyentes. Éste medio es de un gran compromiso ante la sociedad, consecuentemente se encontrará el Contador Público ante situaciones donde su capacidad profesional, humanitaria y ética son tan necesarias.

2. Antes de abordar el presente tema, es necesario señalar que en la práctica profesional de la auditoría, su actuación está regulada con base en las "Normas de Auditoría" y por "Procedimientos de Auditoría", mismos que son emitidos por los cuerpos colegiados, siendo el "Instituto Mexicano de Contadores Públicos", estos señalan la pauta en la aplicación práctica por medio de la realización de una

⁶⁷ Diario Oficial de la Federación, Artículo 1 que establece la creación de la Auditoría Fiscal Federal, Decreto del Ejecutivo del 21 de Abril de 1959, publicado el 30 de Abril de 1959.

⁶⁸ Diario Oficial de la Federación, Considerando Segundo que establece la creación de la Auditoría Fiscal Federal, Decreto del Ejecutivo del 21 de Abril de 1959, publicado el 30 de Abril de 1959.

auditoria que se efectúa a todo tipo de Estados Financieros de cada Entidad o Contribuyente.

Al respecto las “Normas de Auditoría”⁶⁹ establecen los requisitos mínimos de calidad con que el auditor debe realizar el desarrollo de su trabajo; dichas normas se clasifican en normas de disposiciones generales, normas personales, normas de ejecución del trabajo, normas de información y normas relativas a servicios para atestiguar, mismas que están clasificadas por Boletines conforme al tema estudiado, seccionándose por series a efecto de su aplicación en el caso que se trate.

Los Boletines de la serie 1010 al 1020, se referirán a las normas de disposiciones generales, comprendiendo los siguientes:

- 1010 Normas de Auditoria.
- 1020 Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoria de estados financieros.

Los Boletines de la serie 2010, se referirá a las normas personales, comprendiendo los siguientes:

- 2010 Pronunciamientos sobre las normas personales.

Los Boletines de la serie 3010 al 3150 se referirán a las normas de ejecución del trabajo, comprendiendo los siguientes:

- 3010 Documentación de la auditoria.
- 3020 Control de calidad.
- 3030 Importancia relativa y riesgo de auditoria.
- 3040 Planeación y supervisión del trabajo de auditoria.
- 3050 Estudio y evaluación del control interno.
- 3060 Evidencia comprobatoria.
- 3070 Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoria de estados financieros.
- 3080 Declaraciones de la administración.
- 3090 Confirmación de abogados.
- 3100 Revisión analítica.
- 3110 Carta convenio para confirmar la planeación de servicios de auditoria.
- 3120 Tratamiento de procedimientos omitidos, descubiertos después de la emisión del dictamen.
- 3130 Efectos en la auditoria por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos.
- 3140 Efectos de la Tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de estados financieros.
- 3150 Auditoría de la valuación y revelaciones del valor razonable.

⁶⁹ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 8 y 9.

Los Boletines de la serie 4010 al 4180 se referirán a las normas de información, comprendiendo los siguientes:

- 4010 Dictamen del auditor.
- 4020 Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad.
- 4030 Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.
- 4040 Otras opiniones del auditor.
- 4050 Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.
- 4060 Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.
- 4070 Opinión del Contador Público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en los estados financieros proforma.
- 4080 Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor.
- 4090 El dictamen del Contador Público en su carácter de comisario.
- 4110 Asociación del nombre del Contador Público con estados financieros publicados.
- 4130 Dictamen del auditor sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales.
- 4160 Informe para agentes de valores.
- 4170 Dictamen sobre estados financieros comparativos.
- 4180 Restricciones en el uso del dictamen del auditor.

Los Boletines de la serie 7010 al 7080 se referirán a las normas relativas a servicios para atestiguar, comprendiendo los siguientes:

- 7010 Normas para atestiguar.
- 7020 Informes sobre exámenes y revisión de información financiera proforma.
- 7030 Informe sobre examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.
- 7040 Examen y aplicación de procedimientos convenidos sobre el cumplimiento de disposiciones específicas.
- 7050 Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento.
- 7060 Examen y revisión de información financiera proyectada.
- 7070 Informe del Contador Público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos.
- 7080 Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de atestiguar.

Adicionalmente a las Normas de Auditoría, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tiene establecidos otras declaraciones normativas complementarias, siendo los Boletines de la serie 6060 al 6090:

- 6060 Muestreo estadístico de auditoría.
- 6070 Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños.

- 6080 Ayuda para revenir, disuadir y detectar el fraude.
- 6090 Procedimientos de auditoria relativa a instrumentos financieros derivados.

En cuanto a los “Procedimientos de Auditoria” éstos son técnicas de revisión que se aplican conforme a las circunstancias, y que el Contador Público Autorizado utiliza en la realización de una Auditoria de Estados Financieros de una Entidad o Contribuyente, sea para fines meramente financieros o fiscales y que sirven para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permite emitir su opinión profesional.

Los Procedimientos de Auditoria, que se apliquen en la revisión de los rubros de los Estados Financieros, deben ser debidamente justificados, el porque fueron ejecutados cada uno en especial en el examen con fines Financieros y por ende para los Fiscales, y que fueron establecidos observando las Normas de Auditoria, dejando evidencia de estas determinaciones en los “papeles de trabajo” del Auditor.

La normatividad establece que “...Los procedimientos de auditoria, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.”⁷⁰

De igual manera se refiere en cuanto a los Procedimientos de Auditoria que “...Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.”⁷¹

Las técnicas de investigación también conocidas como técnicas de auditoria establecidas en los Procedimientos de Auditoria son: Estudio General; Análisis, Inspección, Confirmación, Investigación, Declaración, Certificación, Observación, y Cálculo, mismos que describimos brevemente a continuación:

- Estudio General.⁷² Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes significativas o extraordinarias.
- Análisis.⁷³ Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

⁷⁰ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 5.

⁷¹ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5010, México, 2009. Párrafo 6.

⁷² Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5010, México, 2009. Párrafo 14.

- Inspección.⁷⁴ Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.
- Confirmación.⁷⁵ Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, confirmar de una manera válida.
- Investigación.⁷⁶ Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- Declaración.⁷⁷ Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
- Certificación.⁷⁸ Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una Autoridad.
- Observación.⁷⁹ Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.
- Cálculo.⁸⁰ Verificación matemática de alguna partida.

Es preciso señalar que las técnicas de auditoría referidas con antelación, son de aplicación específica a cada cuenta, rubro, partida, hecho o circunstancia que integran la información financiera sujeta a examen o auditoría, y que los cuerpos colegiados han establecido una serie de boletines donde se especifican las técnicas a utilizar en cada uno de estos. Por lo mismo se conocen como Procedimientos de Auditoría, sirviendo como instructivo de revisión, establecidos como norma dentro la profesión contable, y que se tienen reconocidos en los Boletines de la serie 5010 al 5290, comprendiendo los siguientes:

- 5010 Procedimientos de auditoría de aplicación general.

⁷³ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 16.

⁷⁴ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 20.

⁷⁵ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 22.

⁷⁶ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 27.

⁷⁷ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 29.

⁷⁸ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 32.

⁷⁹ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 33.

⁸⁰ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 5010. México, 2009. Párrafo 35.

- 5020 El muestreo en la auditoria.
- 5030 Metodología para el estudio y evaluación del control interno.
- 5040 Procedimiento de auditoria para el estudio y evaluación de la función de auditoria interna.
- 5050 Utilización del trabajo de un especialista.
- 5060 Partes relacionadas.
- 5070 Comunicación entre el auditor sucesor y el auditor predecesor.
- 5090 Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios.
- 5100 Efectivo e inversiones temporales.
- 5110 Ingresos y cuentas por cobrar.
- 5120 Inventarios y costo de ventas.
- 5130 Pagos anticipados.
- 5140 Procedimientos de auditoria relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones.
- 5150 Inmuebles, maquinaria y equipo.
- 5160 Intangibles.
- 5170 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos.
- 5180 Estimaciones contables.
- 5190 Capital contable.
- 5200 Gastos.
- 5210 Examen de remuneraciones al personal.
- 5220 Contingencias no cuantificables y compromisos.
- 5230 Hechos Posteriores.
- 5240 Procedimientos de auditoria aplicables a una revisión limitada sobre estados financieros intermedios.
- 5250 Metodología de revisión relativa a la opinión sobre control interno contable.
- 5260 Comprobación del reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros.
- 5270 Utilización del trabajo de otros auditores.
- 5280 Procedimientos aplicables a saldos iniciales en primeras auditorías.
- 5290 Procedimientos para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad.

Para concluir este tema, debemos entender que las Normas y Procedimientos de Auditoria, son el esquema de lineamientos profesionales que se ejercitan en la revisión de los Estados Financieros, el cual obliga a los Contadores Públicos Autorizados a observar su cumplimiento a efecto de emitir su opinión o dictamen, esto como resultado de su trabajo como auditor externo.

3. En esta parte del presente trabajo de investigación, nos avocaremos a definir que es y que función le corresponde a la Auditoría Externa.

Para empezar, debemos recapitular lo tratado en los capítulos anteriores, sabemos que es Dictamen Fiscal y cuál es su objetivo primordial, quién lo elabora y cuáles son sus lineamientos y la normatividad con que está regulado. Lo anteriormente mencionado deriva de una función profesional que en la praxis se conoce como Auditoría Externa.

La actividad de auditoría externa, es la función que se realiza por un profesionista, específicamente por un Contador Público, que es totalmente ajeno e independiente tanto de la Autoridad Fiscal, como a la persona física o moral sujeta al estudio y análisis de sus Estados Financieros conocido como Auditoria.

Cabe hacer mención que "... La auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado."⁸¹

Asimismo, las normas de auditoria generalmente aceptadas señalan al particular que "la opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de las normas que controlan la calidad que debe reunir el trabaja e información que emite esta profesional que se detallan en el Boletín 1010 "Normas de Auditoria" de esta comisión, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados."⁸²

Al referirnos que el Auditor es independiente, es porque no corresponde de ninguna forma, tener injerencia respecto de la administración, operación o control del Contribuyente sometido a revisión. No participa mas allá de la revisión de sus controles internos, sus procesos administrativos y financieros a efecto de rendir recomendación para mejorar dichos procesos, y principalmente obtener certeza que la información financiera presentada por la entidad sujeta a revisión es sustentable conforme a sus operaciones y transacciones habituales. Lo mismo sucede en cuanto a la posición que guarda con la misma Autoridad, al desarrollar una actividad consistente en dar cumplimiento a una facultad de comprobación que realiza indirectamente y con plena independencia pero bajo lineamientos establecidos por el Sistema de Administración Tributaria.

Como se ha manifestado en otros capítulos, la finalidad del examen de Estados Financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si

⁸¹ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3040. México, 2009. Párrafo 1.

⁸² Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1020. México, 2009. Párrafo 7.

presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de un Contribuyente de acuerdo con las Normas de Información Financiera, así como el haber determinado, declarado y pagado las contribuciones en su carácter de causante o retenedor en tiempo, monto y forma como se establecen las leyes tributarias.

Para los efectos mencionados, la revisión de los Estados Financieros se debe de efectuar en forma integral, partiendo del Control Interno imperante del Contribuyente sujeto a revisión, sobre la premisa que en la “existencia de un control interno solido, menores pruebas de revisión de auditoria”, en contra “existencia de un control interno débil o deficiente, mayores pruebas de cumplimiento o de revisión”.

En cuanto a la revisión de los rubros que integran los Estados Financieros, tenemos que se deben de revisar conforme a los Ciclos de Transacciones, siendo estos las cadenas que originan el registro típico, es decir, por ejemplo partiendo de una venta, su afectación contable seria en cuentas de clientes, bancos, inventarios, costo e ingresos.

Para efectos de presentación, los Estados Financieros se presentan comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asumen respecto a dichos informes, indicando en los párrafos el alcance, la opinión, las fechas y periodos por él examinados.

4. El Dictamen Fiscal que emite el Contador Público Autorizado, está basado en la Auditoría a los Estados Financieros que se realiza a todo Contribuyente que se somete a revisión, realizado por Contador Público Autorizado ajeno a la administración de la entidad al Contribuyente, conociéndose en la praxis este trabajo como Auditoria Externa, debiendo cumplir con una serie de lineamientos que exige la Autoridad Fiscal como los Cuerpos Profesionales Colegiados, consiste en la elaboración de diversos análisis e información que es necesaria para la evaluación del cumplimiento de las obligaciones fiscales que establecen las distintas leyes tributarias, sea en el carácter de causante o retenedor.

Como se ha referido en esta revisión se debe dar debido cumplimiento a las “Normas y Procedimientos de Auditoria; que son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.”⁸³

La obtención de evidencia suficiente y competente, se logra a través del cumplimiento de Normas de Auditoria, al ser desarrollado el trabajo de revisión, “mediante procedimientos de auditoria, el auditor debe de obtener evidencia

⁸³ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 8.

comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.”⁸⁴ Mismos que deben necesariamente ser plasmados en los papeles de trabajo, a modo que sea soporte documental de la opinión del auditor.

El trabajo al que nos referimos, se documenta en los llamados “Papeles de Trabajo” del Auditor, que son por sí mismo el fiel reflejo de la labor desarrollada tanto por el equipo profesional, como por el mismo Contador Público Autorizado que realizó la auditoria de Estados Financieros, donde se plasman toda y cada una de la información que soporta y contienen las cuentas de los rubros de los Estados Financieros, sea del Balance General o del Estado de Resultados, Origen y Aplicación de Recurso y de Variaciones al Capital, que analizados minuciosamente conforme a su relevancia financiera, se constata, que lo contenido en cada uno de estos, es lo que realmente se tiene registrado. Pero principalmente, para el caso de nuestro estudio, es lo concerniente a las contribuciones. Así mismo, los controles internos existentes en la entidad o Contribuyente sujeto a revisión se documentaran en papeles de trabajo, los cuales serán descriptivos de su existencia, en sentido de su aplicación y secuencia, a efecto de constatar documentalmente su efectividad.

Cabe señalar lo que expresa acertadamente el jurista Hugo Carrasco Iriarte respecto de los Papeles de Trabajo del Auditor... “En ellos se describe el trabajo desarrollado por los auditores durante la comprobación y estimación de las operaciones del visitado, describiendo no solo los procedimientos de auditoria que se siguieron, sino que además constituyen otra constancia del trabajo revisor... constituyen la evidencia escrita de los procedimientos de auditoria realizados sobre que extensión o que oportunidad, de las observaciones realizadas, son fundamento de las conclusiones a que se llego en la revisión, para poder estar en posibilidades de respaldar los hechos identificados en el acta, respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales del revisado.”⁸⁵

La preparación adecuada de los papeles de trabajo, requiere una cuidadosa planeación antes y durante el proceso de trabajo de auditoría. A medida que se va desarrollando la verificación, el auditor debe revisar el material por cubrir, tratando de visualizar el tipo de papel de trabajo que presente la evidencia en la forma más efectiva.

Los papeles de trabajo se refieren a toda documentación de la auditoria desarrollada a un Contribuyente, mismo que soporta la aplicación de los procedimientos de auditoria realizados, la evidencia relevante obtenida y las conclusiones del auditor.⁸⁶

⁸⁴ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 1010, México, 2009. Párrafo 17.

⁸⁵ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, cuarta edición, Editorial Oxford, México, 2000, pagina 52.

⁸⁶ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3010. México, 2009. inciso a), Párrafo 6.

Dado que los papeles de trabajo incluyen toda la información obtenida por el Contador Público Autorizado, existen innumerables variedades y tipos; sin embargo hay ciertas categorías generales dentro de las cuales se podría agrupar la mayor parte de los papeles de trabajo, como ejemplo podemos señalar:

- Programas de auditoría.
- Cuestionarios y hojas de puntos pendientes de investigar.
- Hojas de trabajo relativas a los saldos de cuentas de control y auxiliares.
- Hojas de trabajo con resultados de las pruebas de cumplimiento.
- Cuestionarios con evaluación de los controles.
- Asientos de ajustes y de reclasificaciones.
- Planillas, hojas de análisis y otros papeles de soporte.
- Extractos de actas y otros papeles narrativos.
- Certificaciones y confirmaciones.
- Escrituras de constitución y reformas.
- Borradores del dictamen, de los estados financieros y de las notas.

Para realizar el trabajo de acuerdo con las Normas y Procedimientos de Auditoría, el Contador Público Autorizado, debe conceder vital importancia a la preparación de los papeles de trabajo, toda vez que no solo se sirve de base para formular y emitir su dictamen financiero y fiscal, sino también para futuras aclaraciones hacia la Autoridad Fiscal en caso de ser requerido.

Para cumplir con esta finalidad, debe en primer término, efectuar un trabajo completo y libre de información superflua y organizar los papeles de trabajo en forma tal que sea de rápida localización y entendimiento fácil por parte de otras personas del equipo de trabajo como así de terceros.

Los papeles de trabajo, se consideran completos cuando reflejan en forma clara los datos significativos contenidos en los registros contables, los métodos de comprobación utilizados y la evidencia adicional necesaria para la formación de una opinión y preparación del informe. Además deben identificar claramente las expresiones informativas y los elementos de juicio o criterio.

Al respecto, la normatividad profesional en el campo de la auditoria establece con respecto a la terminación y cierre de papeles de trabajo, que: “la firma debe establecer políticas y procedimientos para que los equipos de trabajo completen

oportunamente el proceso de terminación y cierre de papeles de trabajo después de haber emitido los informes correspondientes”⁸⁷

Cualquier información o cifras contenidas en el informe del Contador Público Autorizado deberán estar respaldadas en los papeles de trabajo. A medida que el profesional avanza en su trabajo debe considerar los problemas que pueden presentarse en la preparación de su Dictamen y anticiparse a incluir en los papeles de trabajo los comentarios explicativos a cualquier planilla o análisis preparado durante el trabajo.

Los papeles de trabajo no están limitados a información cuantitativa, por consiguiente, se deben incluir en ellos notas y explicaciones que registren en forma completa el trabajo efectuado por el contador público; las razones que le asistieron para seguir ciertos procedimientos y omitir otros, su opinión respecto a la calidad de la información detallada, lo razonable de los controles internos en vigor, y la competencia de las personas responsables de las operaciones o registros sujetos a revisión.

Los papeles de trabajo deben ser revisados ya sea por el mismo Contador Público Autorizado que ha de rendir el Dictamen o por supervisores que han alcanzado cierta experiencia y conocimiento en la práctica de la Auditoría, para desarrollar la revisión conforme a las normas de auditoría que deban de aplicarse acorde a las características del Contribuyente auditado. En tales revisiones, los papeles de trabajo deberán hablar por sí mismos, estar completos, legibles y organizados sistemáticamente, de tal forma que no sean necesarias informaciones suplementarias e interpretaciones por parte de quien los preparó. Debe tenerse presente que muchas veces, el informe o Dictamen no es preparado por la persona que efectuó la revisión, sino por un supervisor o bien por el mismo Contador Público Autorizado, que emitirá y firmará con base en su registro el Dictamen Fiscal, quien debe estar en condiciones de cumplir con su cometido sin la necesidad de interrogar continuamente a quienes hicieron el trabajo de campo, o al mismo cliente que se sujeto a revisión.

En cuanto al aspecto impositivo, se deberá cerciorar y allegarse de documentación pertinente que constate el pago de contribuciones, hacer corridas de cálculo de los impuestos a los que está sujeto el Contribuyente y comprobar que corresponden a las cantidades justas y exactas de las contribuciones a las que está obligado.

Con lo señalado, debemos de comprender que los papeles de trabajo del auditor son evidencia precisa de todo aspecto financiero, contable y fiscal de todo Contribuyente que se sometió a una revisión entendida como Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales, y que de estas mismas con la evidencia recabada, que constituyen ser los llamados papeles de trabajo, se podrá tener la

⁸⁷ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas de Control de Calidad. México, 2009. Párrafo 52.

certeza de lograr emitir su Dictamen de Estados Financieros y su Declaratoria Sobre la Situación Fiscal de la Entidad.

El trabajo del auditor no siempre termina con la presentación del Dictamen Fiscal ante la Autoridad, pues ésta establece como política que con fechas posteriores se soliciten información al Contador Público Autorizado que realizó la auditoría, lo referente al trabajo desarrollado sobre el dictamen emitido, o bien, la revisión a los papeles de trabajo elaborados para tal fin. La evidencia sobre el trabajo desarrollado versa en los papeles de trabajo del auditor, donde se establece la normatividad profesional que “La preparación oportuna de la documentación de auditoría suficiente y apropiada ayuda a mejorar la calidad del trabajo y facilita la revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de la emisión del informe. La documentación preparada después de finalizar el trabajo de campo en menos clara y precisa que la documentación preparada oportunamente al efectuar el trabajo en el campo.”⁸⁸

Del mismo modo se refiere a que los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor. De la misma forma se señala que en el caso de auditorías recurrentes, algunos de los papeles de trabajo pueden clasificarse como archivos de carácter permanente por contener información importante para el desarrollo de futuras revisiones; y el auditor deberá adoptar los procedimientos necesarios para asegurar la custodia y confidencialidad de sus papeles de trabajo y deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con el objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional.

De igual forma la normatividad profesional refiere “El grado de juicio profesional requerido al realizar el trabajo y evaluar los resultados es un factor importante al determinar forma, contenido y alcance de la documentación de auditoría sobre los asuntos significativos. La documentación que proporciona un entendimiento de los juicios profesionales efectuados, cuando son significativos, sirve para explicar las conclusiones del auditor y reforzar la calidad de su juicio. Estos asuntos son de interés particular para aquellas personas que tienen la responsabilidad de revisar la documentación de auditoría, incluyendo aquellas personas que realizarán auditorías subsecuentes que involucran el revisar los asuntos significativos recurrentes.”⁸⁹

5. Como referimos en párrafos anteriores, el Control Interno, es de gran importancia para toda entidad, existe en cada Contribuyente sin importar su naturaleza o actividad, ya sea de carácter pública o privada, con fines de lucro o

⁸⁸ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3010. México, 2009. Procedimientos Normativos, inciso A1, Párrafo 7,

⁸⁹ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3010. México, 2009. Párrafo 8.

sin fines de lucro, comercial, industrial o de servicios. Lo cierto es que, mientras más compleja sea, mayor número de controles internos existirán en cada organización.

Los controles internos propician una estructura operativa-administrativa que permiten que fluya información de todo departamento o áreas que integran una entidad hacia la administración, a efecto de regular su actividad, así como registrar la información financiera y contable. Esto asegura la confiabilidad que sus Estados Financieros reflejan eficiencia y eficacia operativa, salvaguarda de sus activos, el blindaje frente a los fraudes, etc. todo lo anterior con el único fin de optimizar y lograr el mayor aprovechamiento de sus recursos, que dependiendo su objeto social se reflejaran en mayores ganancias, utilidades, o bien hacer que sus presupuestos cumplan con sus programas proyectados.

Con un Control Interno eficiente o eficaz, generará información financiera verás y oportuna, misma que servirá para la toma de decisiones por parte de directivos, socios, accionistas, inversionistas, Autoridades hacendarias, trabajadores, y todo aquel que requiriera información de alguna entidad.

El control interno se ha definido como “La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de una entidad.”⁹⁰ Al respecto, en la normatividad anterior a 2010, tenía una definición mas completa, misma que presentamos a efectos de comprensión y que señala: “El sistema que comprende el plan de la organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada y medidas adoptadas dentro de una entidad, con el fin de salvaguardar sus activos y verificara la confiabilidad de los datos contables dirigidos para el logro de objetivos sociales.”

Ningún sistema de control interno puede garantizar el cumplimiento de sus objetivos ampliamente, de acuerdo con esto, el control interno brinda una seguridad razonable en función de su costo beneficio, el control no puede superar el valor de lo que se quiere controlar, la mayoría de los controles hacia transacciones o tareas ordinarias deben establecerse bajo las operaciones repetitivas y en cuanto a las extraordinarias si existe la posibilidad que el sistema no sepa responder; el factor de error humano, posibilidad de colusiones que puedan evadir los controles, polución de fraude por acuerdo entre dos o más personas. No hay sistema de control no vulnerable a estas circunstancias; de allí que el control interno se tenga que estar auditando para que se reestructure y fortalezca continuamente cuando se observe alguna debilidad, dando origen, a la Auditoría Interna y Operativa dentro de las organizaciones, siendo totalmente disímbolo al tema tratado en esta Tesis.

⁹⁰ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Estudio y Evaluación del Control Interno, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 3050, México, 2009. Párrafo 5.

En este sentido "... El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría."⁹¹

Como referimos al inicio de este capítulo, son dos vertientes las que se establecen en toda entidad para lograr una eficiente administración; los aspectos operacionales y los aspectos informativos, ambos ligados íntimamente especificados cada uno como Controles Internos Administrativos y como Controles Internos Contables.

El control Interno Administrativo no está limitado al plan de la organización y procedimientos que se relacionan con el proceso de decisión que lleva a la autorización de intercambios, entonces el control interno administrativo se relaciona con la eficiencia en las operaciones establecidas por el Ente Económico-Jurídico.

Es decir, éste replantea las tareas necesarias e indispensables que se requieren en cada proceso de su objeto constitutivo. Si la entidad tiene una actividad productiva o industrial, es lógico que se establezcan procesos que se tienen que dar para lograr la producción eficiente de productos o mercancías en las líneas de producción, controles que se inician desde la compra de materias primas, su almacenamiento, procesos de elaboración o fabricación, almacenamiento como producto terminado o mercancías, y por último, la venta de estos productos a los centros de consumo o de distribución. Y así, cualquier entidad sin importar la actividad que desarrolle; su proceso generará informes, reportes, documentos, etc. que son susceptibles y deben ser registrados a efecto de propiciar un adecuado control administrativo.

El Control Interno Administrativo, tendrá como fin primordial la eficiencia operacional de la entidad que trate, adecuando sus procesos administrativos acorde a la operación que desarrolle; de modo que no se de duplicidad en tareas y se optimicen los recursos financieros, materiales y humanos.

El Control Interno Contable comprende el plan de la organización y los registros que conciernen a la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros contables. De modo que, a la par con los controles internos administrativos, estos últimos van generando información que es susceptible de ser registrada en cada etapa de los procesos, es decir, los Controles Internos Contables llevarán el registro histórico de todo lo acontecido y reportado por los Controles Internos Administrativos.

Los Controles Internos Contables brindan seguridad razonable que todas las operaciones están debidamente registradas, y que son ejecutados de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia, para mantener un control

⁹¹ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3050. México, 2009. Párrafo 1.

adecuado y que permiten la preparación de los Estados Financieros, mismos que reflejan la suma de transacciones y operaciones en un periodo determinado y que contienen registrados todos los activos, pasivos y su capital, así mismo, sus ingresos costos y gastos.

Ahora bien, para el caso estudiado debemos entender que para la elaboración de un Dictamen Fiscal previo a esto, el profesional encargado de dicha revisión deberá hacer una revisión integral de todos los aspectos y rubros de los Estados Financieros de la entidad.

Una garantía de confiabilidad que le han otorgado las Autoridades Hacendarias al Contador Público Autorizado, es porque el trabajo desarrollado en su auditoría está enfocado a los aspectos fiscales, es realizado con pleno estudio de la entidad desde sus controles internos así como los registros contables que reflejan los Estados Financieros en todos sus rubros.

Una revisión integral comprende el estudio y evaluación del control interno, y con base en estos, si son sólidos, se tendrá confiabilidad respecto a los rubros contables en cuanto a su registro; derivando que en el alcance de sus pruebas de auditoría llegaran a ser menores, por el contrario si los Controles Internos son débiles o deficientes, entonces los alcances de auditoría deben de ser mayores.

Las normas de auditoría establecen que: “El auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que van a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.”⁹²

Para concluir este inciso, se debe de entender como se establecen las normas contables así como de auditoría, en el desarrollo del trabajo de esta naturaleza, el cual debe realizarse con base en una planeación profesional, partiendo de los controles internos existentes, dando origen en principio a una Auditoría Financiera Integral y como resultante se derivara el mismo Dictamen Fiscal.

6. Evaluados los Controles Internos existentes en una Entidad, se inicia la revisión de los rubros de los Estados Financieros, se comienza haciendo un análisis integral del Contribuyente, las actividades que desarrollan las ramas económicas a las que pertenece, cantidad de empleados, propiedades planta y equipo de producción, equipo de transporte, volúmenes de ingresos, sus costos, sus gastos de operación, inventarios y su rotación, almacenes, sucursales, políticas de venta y crédito, políticas contables, volúmenes de compras y adquisiciones, inversiones financieras, proyectos de inversión, expansión de mercado, suficiencia de capital, rendimientos de capital, utilidades acumuladas, estudio financieros, etc. esto a

⁹² Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 16.

efecto de establecer que cuentas de registro o que rubros de los Estados Financieros son utilizados para el registro de sus operaciones, resaltando los de mayor relevancia y establecer los tipos de pruebas de revisión contable más adecuados conforme dictan las “Normas y Procedimientos de Auditoría” establecidos dentro de este campo de actuación profesional contable.

Al respecto las normas de auditoría establecen en cuanto a la planeación de la auditoría, lo siguiente “La auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma mas eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado.”⁹³

Establecido el diagnostico respecto a la Entidad sujeta a Auditoría, se tendrán plenamente identificadas los rubros de mayor significancia y relevancia, en cuanto a sus valores monetarios, como de mayores operaciones, y clasificado por ciclos de transacción que integran las cuentas, a efecto de diseñar las pruebas de auditoría adecuadas que han de aplicarse para efecto de la revisión practicada.

Es decir, por ejemplo en una entidad dedicada a la comercialización de productos o mercancías, es evidente que el rubro más relevante tiene que ser el de los inventarios o almacén, como los demás rubros que integran su ciclo de transacciones, que serian las cuentas de clientes, cuentas por cobrar, bancos, ventas, costos. Por compleja que fuera una entidad tendríamos que identificar los rubros contables y operativos que se afectan con cada transacción, para verificar su correcto y adecuado registro contable, así como su consistente inclusión en los Estados Financieros.

Aquí se debe de tener especial cuidado con lo que se establece en las normas de auditoría generalmente aceptadas, que señala: “desde que nuestra profesión se formalizó con la adopción de las normas de auditoría generalmente aceptadas, quedó establecido que no es necesario examinar todas y cada una de las partidas que integran los diferentes rubros o aéreas de los estados financieros”⁹⁴

Como se ha mencionado, la revisión de auditoría debe de ser debidamente planeada, conforme a los lineamientos que se obligan en el ejercicio de la profesión contable, por los cuerpos colegiados y por la misma Autoridad. En este sentido en la revisión se estará obligado ejercitar la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece lo que referimos:

⁹³ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3040. México, 2009. Párrafo 1.

⁹⁴ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3030, México, 2009. Párrafo 1.

Artículo 67.- Para los efectos del artículo 52, fracción II del Código, el Contador Público Registrado deberá cumplir con las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o la declaratoria y no tener impedimentos para realizarlos.

...

En la auditoría realizada, podría ser sujeto de sanciones el auditor y ordenarse una revisión directa a la entidad. En este caso, las leyes fiscales correspondientes, dan el carácter de confiabilidad a la revisión realizada por el contador, bajo los lineamientos establecidos en la ley, condición que abundaremos en el siguiente capítulo.

Al respecto se hace importante resaltar lo que se establece en las Normas de Auditoría, específicamente a los “Pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la auditoría”⁹⁵:

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación de la auditoría puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar; por ejemplo, la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etcétera.

El conocimiento de las características de operación se refiere tanto a las normales (productivas, comerciales y financieras) que constituyen el objetivo propio de la empresa, así como a las marginales o extraordinarias.

Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a: los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etcétera.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría. Su estudio y evaluación

⁹⁵ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3040. México, 2009. Párrafo 5 al 13.

constituyen otra norma de ejecución del trabajo que se describe en un boletín por separado.

Asimismo, durante la etapa de planeación, el auditor deberá dar efecto a las consideraciones sobre fraudes que deben hacerse en una auditoria de estados financieros, que también se describe en un boletín por separado.

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoria van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

...

Debe entenderse que los rubros o cuentas de los Estados Financieros de todo Contribuyente tienen afectación de naturaleza fiscal, sea en mayor o menor grado respecto a cada uno de los tributos que se tienen establecidos en México, resultando su determinación en un monto cierto que se debe de enterar al Erario, de allí que las Autoridades fiscales se sirvan del Dictamen Fiscal para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes.

La revisión de los rubros de los Estados Financieros, esta normada por disposiciones establecidas por los Cuerpos Colegiados Profesionales, avalados y exigidos por la misma Autoridad, donde se señala la forma y procedimientos que deben de aplicarse a cada rubro.

Respecto a la normatividad profesional refiere “La auditoria es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad publica. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad. Sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios sino con un basto numero de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para la toma de decisiones de negocios o inversión.”⁹⁶

Las Normas de Auditoría, definen el Dictamen como: “el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El publico inversionista, proveedores, acreedores, Autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere

⁹⁶ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1010. México, 2009. Párrafo 1.

una explicación clara del motivo que la origina.”⁹⁷ Su importancia radica en que generalmente es lo único que el público conoce de su trabajo, y es responsabilidad exclusiva del Contador Público que lo emite.

Uno de los principales temas por los que debe responder el Contador Público Autorizado que Dictamina para efectos Fiscales, es el cumplimiento de esas normas, pues de no hacerlo, su trabajo puede carecer de confiabilidad, además que los hechos fiscales que él observe en la revisión mediante su trabajo profesional, tendrán la presunción de certeza y aún pueden llegar a trascender en problemas de sanción a los profesionistas que incumplan las normas.

Es más en una revisión, sea cual fuere y no existiera problema alguno de índole financiero o bien fiscal, pero que dicha revisión no se realizara conforme a Normas y Procedimientos de Auditoria, puede ser ocasión para sancionado el Contador Público Autorizado.

Por otra parte, el Dictamen Fiscal tiene su origen en las normas relativas a la información, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, mismas que regulan el trabajo del Contador Público Autorizado que dictamina para fines fiscales. Dichas normas nos proporcionan en forma enunciativa un marco de actuación ético, profesional y legal, con el cual el Contador Público Autorizado se debe conducir en el desarrollo de esta actividad profesional contable, a efecto de que su registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal, no sea suspendido o cancelado, según sea el caso.

Para concluir este tema y para puntualizar lo ya manifestado, debe de tenerse por bien entendido que al ser revisados los rubros o cuentas que integran cada uno de los Estados Financieros por Contador Publico Autorizado, éste aplicó Normas y Procedimientos de Auditoria conforme las circunstancias, reflejando el producto de esta revisión en sus papeles de trabajo, mismos que son fiel testigo de que fue efectuada conforme a la técnica contable autorizada, y principalmente de que la información financiera del Contribuyente alcanza el carácter de confianza y de ser verás, esto como resultado del trabajo de auditoria desarrollado.

El carácter de confianza y de ser verás a que nos referimos, es cuando el Contador Publico Autorizado que dictamina para efectos fiscales, ha cumplido con su revisión y que el rubro o cuentas que trató, fueron comprobadas en las cifras que se presentan y que si fuera el caso hayan sido corregidas si presentaron errores, de modo que se valida la información financiera presentada en los Estados Financieros.

7. Hemos tratado lo que es el Dictamen de Estados Financieros, y el Dictamen para Efectos Fiscales, ya referido en el Capítulo I de esta Tesis, pero que es el Dictamen del Auditor concretamente.

⁹⁷ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 1.

El dictamen del auditor es el documento que se emite por un Contador Público Autorizado, donde expresa y manifiesta en forma libre e independiente su opinión profesional respecto a la información Financiera-Fiscal de un Contribuyente, derivada de una revisión a la cual fue sometida, versada en un trabajo técnico-profesional, apegada a normas y reglas establecidas por la Autoridad hacendaria, así como por lineamientos colegiales, bajo un control de calidad establecido en el ejercicio de su actuación profesional, y el cumplimiento de requisitos académicos y legales.

Las Normas y Procedimientos de Auditoria vigentes refieren al respecto: “El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, Autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina”.⁹⁸

Siendo un informe donde se manifiesta la opinión objetiva y concisa del estado que guarda una entidad en una fecha y periodo determinado, mismo que podrá ser limpio, con salvedades, abstención de opinión o negativo.

Dependiendo de cómo se haya rendido ante la Autoridad Fiscal, ésta será sujeta a revisión, toda vez que, como rinda su dictamen el Contador Público Autorizado, éste lo acompañara con el Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal, y en el caso que un Dictamen sea con salvedades, abstención de opinión o negativo, éstas podrían tener un impacto en las contribuciones, condiciones con las que la Autoridad tiene especial cuidado, a efecto de ejercitar sus facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Entonces es cuando la Autoridad se sirve del Dictamen Fiscal para ejercer dichas facultades de comprobación, ejecutando la que considere adecuada en razón de lo que se señala en el Dictamen Fiscal.

Como referimos, en el ejercicio de su trabajo de auditoría, el Contador Público Autorizado, podrá detectar situaciones dentro de la contabilidad o bien dentro de las operaciones de las entidades que se sujetan a su revisión, teniendo la obligación de observarlos al mismo Contribuyente, a efecto de que regularicen dicha situación, y se tengan que enterar los tributos que pudieron haberse omitido por cualquier circunstancia por parte del Contribuyente auditado. En todo caso, de persistir dicha omisión, el Auditor estará obligado a informarlo en su dictamen que,

⁹⁸ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010.México, 2009. Párrafo 1.

dependiendo de su gravedad, podrá ser con salvedades, con abstención de opinión o negativo.

8. El dictamen, es el documento en el cual el Contador Público Autorizado rinde su informe u opinión, respecto al resultado de su trabajo la auditoría realizada al Contribuyente sujeto a revisión. En este se sintetiza el arduo trabajo de todo un equipo técnico requerido para la revisión de los Estados Financieros, que derivado de lo obtenido en dicha revisión, debidamente observado y plasmado en los papeles de trabajo del auditor, tendrá bases sólidas para emitir una opinión profesional, objetiva e imparcial respecto de la situación financiera y fiscal.

De acuerdo a la condición que guarda el Contribuyente, que observó el mismo Contador Público Autorizado, podrá y tendrá que emitir su Dictamen, debiendo ser de acuerdo a la evidencia recabada y plasmado en sus papeles de trabajo. Al respecto las normas de auditoria refieren que: “En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera, o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención o una opinión negativa...”⁹⁹

De inicio, debe tenerse en cuenta a quien va dirigido, dependiendo, y de acuerdo a sus estatutos constitutivos o legales; quien ordena la realización de la Auditoria de Estados Financieros, pudiendo ser el destinatario del dictamen los siguientes: Señores Accionistas de..., o al H. Consejo de Administración de..., o al Señor o a la Señora... seguido del nombre, denominación o razón social de la Entidad sujeta a revisión.

En el caso de una entidad pública o paraestatal, será dirigido al órgano regulador que tenga por ley el control sobre ésta.

Cada una de estas opiniones que se emiten de la forma que se tiene establecida por norma profesional¹⁰⁰, tiene una razón fundada, misma que se explica a continuación.

8.1. El Dictamen Limpio o sin Salvedades es el ideal al que aspiran todo tipo de Entidades, esto refleja una adecuada administración, por lo cual es un indicador de eficiencia de quien lo dirige, ya sea en su aspecto financiero o contable. Por lo que refiere al ámbito tributario, se señalara ser una entidad que cumple en monto, tiempo y forma sus obligaciones fiscales. Este tipo de dictamen se refiere a una

⁹⁹ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 25.

¹⁰⁰ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009.

empresa que puede definirse como sana en todos sus aspectos, resaltando los puntos esenciales de este tipo de dictamen el modelo establecido es el siguiente:

He examinado el balance general, el estado de resultados, el de variaciones en el capital contable y el de cambios en la situación financiera de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de ____.

La preparación y contenido de dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía; mi responsabilidad consiste en emitir un dictamen sobre los mismos con base en el examen que realicé de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y aplicando los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias; acciones que, en conjunto, permiten obtener una razonable seguridad de que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. Conforme a lo anterior, considero que tengo una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros objeto de mi examen **presentan razonablemente** la situación financiera, el resultado de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de ____, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

8.2. En el Dictamen con Salvedades se observan ciertas deficiencias que sin llegar a ser de gravedad en el entorno financiero-contable, no implican una desviación conforme a las Normas de Información Financiera, y que en caso de alguna omisión de índole tributaria, éstas fueron subsanadas de inmediato, Pero que en caso de persistir por la misma naturaleza del negocio, existe la obligación de revelarla en el dictamen, sin que exista propiamente una condición de quebranto a las normas contables y financieras, resaltando los puntos esenciales de este tipo de dictámenes.

Al respecto las normas de auditoria señalan pronunciamientos para el caso de dictámenes con salvedades, mismas que refieren: “Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o mas párrafos, dentro el cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión “en mi opinión”, la frase “excepto por” o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.”¹⁰¹

¹⁰¹ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 26.

Las mismas normas de auditoría especifican que un dictamen con salvedades se emitirá cuando se presenten los siguientes supuestos:

- a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera.¹⁰²
- b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.¹⁰³

Para el particular, se exhibe el modelo establecido siguiente:

He examinado el balance general, el estado de resultados, el de variaciones en el capital contable y el de cambios en la situación financiera de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de ____.

La preparación y contenido de dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía; mi responsabilidad consiste en emitir un dictamen sobre los mismos con base en el examen que realicé de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicando los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias; acciones que, en conjunto, permiten obtener una razonable seguridad de que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. Conforme a lo anterior, considero que tengo una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, **excepto por los hechos y circunstancias manifestados en el (los) párrafo(s) siguiente(s)**, los estados financieros objeto de mi examen **presentan razonablemente la** situación financiera, el resultado de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de ____, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

En este o estos párrafo(s) se manifestará el(los) hecho(s) y/o circunstancia(s) que dan lugar a la(s) salvedad(es) que pueden ser por desviaciones de las Normas de Información Financiera o por limitaciones en el alcance del trabajo del auditor.

¹⁰² Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 27.

¹⁰³ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 37.

8.3. El Dictamen con Abstención de Opinión, es aquel donde la opinión rendida por el Contador Público Autorizado, comprenderá aquellas circunstancias en donde la revisión a la que sometió la Entidad a sus Estados Financieros, se detectaron errores o deficiencias financiero-contable, y que no fue factible subsanadas por medio de la administración de la Entidad, ya que de igual forma corresponderá a la determinación de contribuciones omitidas, mal determinadas o no pagadas, resaltando los puntos esenciales de este tipo de dictámenes.

La normatividad establece que:

“El auditor debe de abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.”¹⁰⁴

“La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.”¹⁰⁵

“El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todo las desviaciones importantes en la aplicación de las Normas de Información Financiera detectadas en su revisión.”¹⁰⁶

“La abstención de opinión no debe de usarse en la sustitución de una opinión negativa. Cuando el Contador Público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a las Normas de Información Financiera, así deberá expresarle.”¹⁰⁷

El modelo establecido es el siguiente¹⁰⁸:

He examinado el balance general, el estado de resultados, el de variaciones en el capital contable y el de cambios en la situación financiera de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de ____.

¹⁰⁴ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 54.

¹⁰⁵ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 55.

¹⁰⁶ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 56.

¹⁰⁷ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 57.

¹⁰⁸ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 60.

La preparación y contenido de dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía; mi responsabilidad consiste en emitir un dictamen sobre los mismos con base en el examen que realicé de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicando los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias; acciones que, en conjunto, **no me permitieron obtener una razonable seguridad de que los estados financieros** fueron preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera.

Debido a los hechos y circunstancias manifestados en el(los) párrafo(s) siguiente(s) **me abstengo de emitir una opinión** acerca de los estados financieros de _____ por el ejercicio terminado el 31 de Diciembre de ____.

En este o estos párrafo(s) se manifestará el(los) hecho(s) y/o circunstancia(s) que dan lugar a la(s) abstención de opinión que se deben referir a limitaciones muy importantes en el alcance del trabajo del auditor.

8.4. El Dictamen Negativo, es aquel que procede solamente en los casos de desviaciones muy importantes de las Normas de Información Financiera, donde no fue posible dar un alcance debido a los rubros de los Estados Financieros de la Entidad, mismos donde se detectaron errores o deficiencias que la colocan en un estado de quebranto financiero-contable, y que no fue factible subsanarse por la administración de la Entidad, de igual forma, corresponderá a la determinación de contribuciones omitidas, mal determinadas o no pagadas, preexistiendo una condición de quebranto a las normas contables y financieras, resaltando los puntos esenciales de este tipo de dictámenes.

Las normas de auditoría establecen que “El auditor debe de expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con las Normas de Información Financiera y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.”¹⁰⁹

El modelo establecido es el siguiente:¹¹⁰

He examinado el balance general, el estado de resultados, el de variaciones en el capital contable y el de cambios en la situación financiera de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de ____.

¹⁰⁹ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 46.

¹¹⁰ Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 4010. México, 2009. Párrafo 49.

La preparación y contenido de dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía; mi responsabilidad consiste en emitir un dictamen sobre los mismos con base en el examen que realicé de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicando los procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias; acciones que, en conjunto, permiten obtener una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, debido a los hechos y circunstancias manifestados en el (los) párrafo(s) siguiente(s), los estados financieros objeto de mi examen **no presentan la situación financiera, ni el resultado de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera** de _____ por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de _____, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

En este o estos párrafo(s) se manifestará el(los) hecho(s) y/o circunstancia(s) que dan lugar a la opinión negativa los que se deben referir a desviaciones muy importantes de las Normas de Información Financiera.

9. Como se ha señalado en el presente trabajo, en la realización de una Auditoría de Estados Financieros, el rubro que no se puede pasar por alto, es aquel que se refiere a los impuestos. Toda revisión aún siendo para fines financieros, se debe de revisar invariablemente con el debido cuidado por personal especializado en cuestiones impositivas, dándole un alcance de revisión que permita establecer confiabilidad en cuanto a los impuestos a cargo del Contribuyente sujeto a revisión.

Si la Auditoría fuera dirigida para emitir un Dictamen para efectos fiscales, sea para los Contribuyentes obligados así como para los voluntarios, se deben de cumplir una serie de requisitos y formalidades por el Contador Público Autorizado en el proceso de su trabajo, primero deberá reunir y recabar información suficiente y verás que se deriva de la revisión de todos los rubros de los Estados Financieros, mismos que le servirán para rendir su Dictamen Financiero, y como valor agregado de su trabajo profesional, tendrá elementos suficientes para emitir el Informe Sobre la Revisión de la Situación Fiscal del Contribuyente que se sometió a Auditoría; con la integración de este documento, se reconocerá entonces como Dictamen Fiscal.

Debemos entender que el mismo Dictamen para Efectos Fiscales, se instrumento por la Autoridad hacendaria única y exclusivamente para ampliar los alcances de fiscalización hacia los Contribuyentes, apoyándose indirectamente de los Contadores Públicos Autorizados, al ejercer sus facultades de comprobación hacia este como profesional cuando así se determine al haber detectado inconsistencias u omisiones en el Dictamen Fiscal. De ahí que posea la misma naturaleza del

dictamen para efectos fiscales, y la regulación que de por si es excesiva, y en muchos casos justificada e insuficiente.

Es innegable que derivado de la implantación del Dictamen Fiscal, se encuentra como beneficiario el Fisco, toda vez que con este esquema se amplían sus alcances de fiscalización, así como al profesional contable y cuerpos colegiados significando una gran oportunidad para el desarrollo de su profesión, pero también los beneficios son para el Contribuyente, que sujeto a una constante revisión, obliga al desarrollo y eficiencia, propiciando además una mejor administración.

En el contexto del campo de las Finanzas, se dice que, una de tantas fuentes de financiamiento son los mismos impuestos a los que está obligado el Contribuyente, siendo un recurso por demás costoso, y que además se impone a un riesgo de ser requerido el pago del principal y sus accesorios, exponiendo la continuidad de la actividad del Contribuyente. Las acciones coactivas de la Autoridad, la colocan en la primacía la prelación; son por demás embargatorios, pudiendo llevar al Contribuyente como a sus representantes hasta las instancias penales. El adeudo de contribuciones al fisco, pone en franco quebranto al Contribuyente, lo que se traduce en un estado de crisis.

La revisión de la situación fiscal del Contribuyente, mismo que se deriva de una auditoria fiscal, obliga a que se dé cuenta al Fisco que el Ente dio debido cumplimiento a las obligaciones fiscales.

Debemos entender que una Auditoría que se enfoca a los aspectos Fiscales es aquella que consiste en la investigación selectiva de las cuentas del Balance General, como las del Estado de Resultados, de la documentación, registro y operaciones efectuadas por una empresa, tendientes a comprobar que las bases afectadas a tributos se hayan determinado de acuerdo con las normas técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en toda disposición fiscal vigente en el país.

En la praxis, en el desarrollo de la auditoria, se realizan una serie de técnicas para el desarrollo de la revisión que se esta practicando, que siendo un tanto rutinarias éstas son una valiosa herramienta de gestiones y método, necesarios para obtener material de evidencia respecto a la revisión de los Estados Financieros del Contribuyente sujeto a revisión.

Con la realización de dichas técnicas, se permite cerciorar la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones conforme a las Normas de Información Financiera, a la vez de que la Auditoria se está realizando con base en el correcto cumplimiento de las Normas y Procedimientos de Auditoria, las cuales se aplicaran según el criterio profesional del Contador Público Autorizado hasta lograr la convicción que del rubro que se examina está debidamente contenido y presentado en los Estados Financieros.

Como hemos referido, dependiendo del tipo de Contribuyente y de los controles internos existentes, el Contador Público Autorizado, diseñará las técnicas de auditoría adecuadas que han de aplicarse al particular, para cumplir con la normatividad de la revisión de auditoría.

En el trabajo, la auditoría que se enfoca a la revisión de la situación fiscal del Contribuyente, cobra mayor relevancia; toda vez que en esta se recabará toda información de impacto impositivo, teniendo la obligación de reunir la información necesaria que es solicitada en el formato establecido por la misma Autoridad Fiscal y a su vez normado por los Cuerpos Profesionales Colegiados, llamado Informe Sobre la Revisión de la Situación Fiscal, que se establece en la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y 71 y 73 del Reglamento Código Fiscal de la Federación.

10. El Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal corresponde a un documento que rinde el Contador Público Autorizado, respecto de la revisión que practicó a los Estados Financieros de la Entidad que se sometió a Auditoría, pero enfocado al aspecto impositivo, a modo que "... 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...¹¹¹" suficientes que garanticen el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente que se sometió a revisión.

Entonces para que una auditoría tenga por sí misma el carácter de ser Dictamen Fiscal, el Contador Público Autorizado emitirá su Dictamen Financiero secundado con el Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal con los anexos que refiere este documento, siendo este último exigido por la misma Autoridad Fiscal y "...se deberá proporcionar en los términos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general¹¹²..." a efecto de dar debido cumplimiento a las disposiciones tributarias correspondientes, cumplimentado conforme a lo resultante en la revisión y soportado con los papeles de trabajo del auditor.

Como se refiere en el inciso 8. de este capítulo de Tesis, la revisión de la situación fiscal del Contribuyente, no debe pasarse por alto, el aspecto impositivo es de gran impacto en las finanzas de los Contribuyentes. Por esto mismo, hemos referido en capítulos anteriores que independientemente de la auditoría que se practique para fines meramente financieros, el aspecto tributario, debe de ser revisado integralmente, toda vez que es un rubro que impacta de sobre manera el aspecto financiero.

El Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal, es un documento que al igual que el Dictamen, se reviste de confianza la cual se asevera en el dictamen y en el informe mismo por la propia Autoridad, toda vez que se rinde "bajo protesta de

¹¹¹ Fracción II, Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación vigente.

¹¹² Artículo 73 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.

decir verdad”, conforme lo estatuye la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, y los artículos 69 a 80 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pero principalmente los artículos 71 y 73 del reglamento en comento, resaltando de los mismos lo que señalamos al particular, y que refieren lo siguiente:

En cuanto al Código Fiscal de la Federación:

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. ...

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. ...

En cuanto al Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 71.- El **informe sobre la revisión de la situación fiscal** del Contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del Código y 68, fracción III de este Reglamento que elabore el Contador Público Registrado, se integrará con la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y en la forma siguiente:

I. Se declarará, bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con fundamento en la fracción III del artículo 52 del Código y demás disposiciones legales aplicables tanto de dicho ordenamiento como de este Reglamento y en relación con la revisión que conforme a las normas de auditoría se haya practicado a los estados financieros del Contribuyente correspondiente al periodo que se señale;

II. a XV. ...

Artículo 73.- Para los efectos del artículo 68, fracción V de este Reglamento, **la información correspondiente a la situación fiscal del Contribuyente se deberá proporcionar en los términos que determine el Servicio de Administración Tributaria** mediante reglas de carácter general y deberá contener...

Estos artículos invocados, refieren plenamente en cada una de las fracciones que lo componen, una serie de requisitos que deben de reunir para formular el Informe Sobre la Revisión de la Situación Fiscal del Contribuyente, el cual deberá ser anexado al mismo Dictamen Fiscal que emita el Contador Público Autorizado, con el cual, en conjunto adquirirá la Auditoria de Estados Financieros el carácter de efectos fiscales.

Así mismo, se debe entender que el Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal es un documento que exige la Autoridad, y que ella estableció todos y cada uno de los puntos e incisos que lo componen. Debiendo ser requisitados por el Contador Público Autorizado cuando el Contribuyente se dictamina para efectos fiscales, haciéndose acompañar al mismo Dictamen Financiero los anexos requeridos del Dictamen Fiscal; en este se señalaran las contribuciones a las que está sujeto el Contribuyente, en su carácter de obligado, sea como causante o retenedor, que están dispuestas en las leyes tributarias; y que fueron determinadas y enteradas debidamente por el Contribuyente, además de que las omisiones detectadas fueron pagadas en su oportunidad con los accesorios que correspondieron a la fecha de pago.

Se torna un tanto repetitivo, pero así es requerido por la Autoridad correspondiente, debiendo de tener presente que para los efectos fiscales, los Contadores Públicos Autorizados, cumplen todos los aspectos exigidos por la Autoridad Fiscal, requisitos establecidos para poder ser valido el dictamen; y a su vez están respaldados con los Papeles de Trabajo del auditor, siendo el soporte documental de la auditoría realizada, de modo que las cifras manifestadas tanto en el Dictamen Financiero como en el Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal en su conjunto, integran técnicamente el Dictamen Fiscal. Además servirán de sustento, en caso que posteriormente la Autoridad señale u observe alguna situación en la información contenida y expresada en el Dictamen, a efecto de ser elemento probatorio del trabajo desarrollado por el Contador Público Autorizado.

Al respecto, para que la Autoridad pueda ser considerada precisa en cuanto a la información requerida al ejercer sus facultades de comprobación, tal vez un tanto justificadas por tratarse de aspectos tributarios ejercidos hacia los Contribuyentes, al caso particular debe de tenerse presente, que la Autoridad como el mismo Contribuyente están regidos por ciertos límites que la Ley establece en cuanto a las facultades de comprobación, obligaciones y derechos, respectivamente; Condiciones que están debidamente delimitadas por el Legislador, al respecto, la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha resuelto en el Juicio Contencioso Administrativo bajo el rubro

VI-TASR-VI-4, publicado en la Revista Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa de la Sexta Época, Año III. No. 25, de fecha Enero 2010, pagina 247, la siguiente:

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES, NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.- La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, extendiéndose por “fraude a la ley”, la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por “abuso del derecho”, la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: “summum ius, summa injuria”, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.

10.1. El formato vigente del Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal¹¹³ autorizado del por los cuerpos colegiados, como lo establecido en el artículo 73 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es el siguiente:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Servicio de Administración Tributaria
Administración Local de Auditoría Fiscal de
Administración General de Grandes Contribuyentes.

1. He examinado el balance general de [incluir el nombre completo de la Contribuyente] (la Compañía o el Contribuyente) al 31 de diciembre de 2009, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. La opinión sobre los estados financieros antes mencionados la emití, sin (con) salvedades que afecten (afectan) la situación fiscal del Contribuyente, con fecha ___ de ___ de ___.

¹¹³ Circular 68/2009-2010 emitido por el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP, Vicepresidencia de Fiscal y la Comisión Representativa del IMCP ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT (AGAFF), junto con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), dan a conocer el “Modelo de informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente” (SIPRED 2009).

En relación con el examen antes indicado he revisado la información incluida en el archivo electrónico del Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED) enviado vía Internet al Servicio de Administración Tributaria la que ha sido reclasificada, agrupada y está presentada, conforme a los requerimientos establecidos en los artículos, 68, 69, 71, 72, 73, 74, (en su caso además los artículos 75, 76, 77, 78, 79, 80) 81 y 82 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) y el Anexo 16 (16A) de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, publicado el 16 (19) de abril de 2010.). Dicha información fue preparada por y bajo la responsabilidad de la administración de la Compañía (Contribuyente).

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dicha información con base en mi auditoría.

2. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México (normas de auditoría), las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable que la información incluida en el archivo electrónico mencionada en el apartado 1 anterior no contiene errores importantes y que está preparada de acuerdo con las disposiciones fiscales antes señaladas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas conforme a las normas y procedimientos (En el entendido que los procedimientos de auditoría son los que sean aplicables en las circunstancias) de auditoría, de las cifras y las revelaciones de la información antes referida. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión. Dicha información se incluye para uso exclusivo de la Administración Local de Auditoría Fiscal de _____ o de la Administración General de Grandes Contribuyentes y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable y de los flujos de efectivo de la Compañía.

Asimismo, declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este informe que abarca lo mencionado en los apartados 1, 2 y 3, con fundamento en la fracción III del Artículo 52 y demás aplicables del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento.

Con base en mi examen, antes descrito, efectuado sobre bases selectivas conforme a las normas y procedimientos de auditoría, manifiesto lo siguiente:

a. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, examiné la situación fiscal de la Compañía (Contribuyente) por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados y no observé omisión alguna respecto del cumplimiento de las contribuciones fiscales federales a su cargo o en su carácter de retenedor (o de recaudador) (se deberá detallar

cualquier diferencia o falta de pago, independientemente de su importancia relativa).

Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, me cercioré, en forma razonable, que los bienes y servicios adquiridos u otorgados en uso o goce por la Compañía (Contribuyente) durante el ejercicio, fueron recibidos o prestados, respectivamente. La aseveración anterior no incluye el examen respecto al cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior.

b. En mis papeles de trabajo existe evidencia del trabajo llevado a cabo en materia de muestreo de auditoría así como los procedimientos de auditoría aplicados que justifican las conclusiones obtenidas.

c. Verifiqué con base en pruebas selectivas y conforme a las normas y procedimientos de auditoría, el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causaron en el ejercicio, que se incluyen en el anexo de contribuciones a cargo del Contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor (o recaudador) (detallar cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa que hubiere sido detectada durante la auditoría de estados financieros).

d. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, revisé en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores, las partidas que se integran en los siguientes anexos:

- Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), (así como la conciliación entre el resultado contable y el determinado para el impuesto empresarial a tasa única (IETU)).
- Conciliación entre los ingresos dictaminados según el estado de resultados y los acumulables para los efectos del ISR, (y los percibidos para los efectos del IETU).

e. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, revisé, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de los trabajadores en las utilidades.

f. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, revisé las declaraciones complementarias que la Compañía (Contribuyente) me manifestó como sigue:

- Revisé las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos en el ejercicio dictaminado, comprobando que fueron presentadas conforme a las disposiciones fiscales. Asimismo, revisé las declaraciones complementarias presentadas por el Contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modificaron las de ejercicios anteriores, las cuales se relacionan a continuación:

CONTRIBUCIÓN POR LA QUE SE PRESENTÓ DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA	EJERCICIO O PERIODO FISCAL	CONCEPTOS MODIFICADOS	CONTRIBUCIÓN DE QUE SE TRATA	PROVIENE DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	FECHA DE PRESENTACIÓN
SE LISTAN TODAS LAS DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS CONFORME AL CUADRO					

Durante el ejercicio la Compañía _____ no presentó declaraciones complementarias que modificaran las de ejercicios anteriores ni por diferencias de impuestos del ejercicio dictaminado.

Durante el ejercicio la Compañía _____ no presentó declaraciones complementarias que modificaran las de ejercicios anteriores. Asimismo, revisé las declaraciones complementarias presentadas por el Contribuyente por las diferencias de impuestos del ejercicio dictaminado, comprobando que fueron presentadas conforme a las disposiciones fiscales.

- Durante el ejercicio la Compañía (el Contribuyente) no presentó declaraciones complementarias por diferencias de impuestos del ejercicio dictaminado. Asimismo, revisé las declaraciones que fueron presentadas en el ejercicio por las diferencias de impuestos que afectaron ejercicios anteriores, las cuales se relacionan a continuación:

CONTRIBUCIÓN POR LA QUE SE PRESENTÓ DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA	EJERCICIO O PERIODO FISCAL	CONCEPTOS MODIFICADOS	CONTRIBUCIÓN DE QUE SE TRATA	PROVIENE DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	FECHA DE PRESENTACIÓN
SE LISTAN TODAS LAS DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS CONFORME AL CUADRO					

g. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, revisé los saldos de las cuentas que se indican en los análisis comparativos de las cuentas de gastos incluidas en los siguientes anexos, y en su caso, la conciliación de las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación así como la determinación de los montos deducibles y no deducibles para los efectos del ISR (y del IETU [aplicable en aquellos casos en los que no se ejerció la opción de no presentar la información relativa al IETU]):

- Determinación del costo de lo vendido para efectos contables y del ISR. (Anexo 7)
- Análisis comparativo de las subcuentas de gastos. (Anexo 8)
- Análisis comparativo de las subcuentas de otros gastos. (Anexo 9)
- Análisis comparativo de las subcuentas del resultado integral de financiamiento. (Anexo 10)

h. Durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2009, no tuve conocimiento de que la Compañía (Contribuyente) obtuvo resoluciones de las Autoridades fiscales, ni gozó de estímulos fiscales, exenciones, subsidios, ni créditos fiscales. (en caso de haber obtenido cualquiera de los beneficios antes mencionados, cuando sean de importancia, se deberá hacer constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el Contribuyente tanto en la base de aplicación y cálculo del beneficio fiscal de que se trate, como en la observancia de los requisitos necesarios para la aplicación de dicho beneficio).

i. Durante el ejercicio, no tuve conocimiento de que la Compañía (Contribuyente) fue responsable solidaria como retenedora en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero (en caso de que el Contribuyente si hubiera sido responsable solidario, así deberá mencionarse, y si hubo o no retención).

j. Como parte de mis pruebas selectivas conforme a las normas y procedimientos de auditoría, revisé los resultados de las fluctuaciones cambiarias, comprobando los tipos de cambio aplicables a la fecha de la transacción, pago, cobro y al cierre del año (en caso de que sea aplicable mencionar: con un alcance de aproximadamente del X % del total de las ganancias cambiarias y aproximadamente el X% del total de las pérdidas cambiarias).

k. Las operaciones realizadas por la Compañía (Contribuyente) durante el ejercicio con sus partes relacionadas son las que se muestran en el Anexo 34.

Operaciones con Partes Relacionadas (Modificar el número de Anexo según el formato de que se trate). Los principales saldos con sus partes relacionadas se muestran en la Nota X a los estados financieros.

l. Dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, revisé que la Compañía dio cumplimiento a lo dispuesto a las fracciones XII, XIII y XV, del artículo 86; antepenúltimo párrafo del artículo 106 y fracciones X y XI del artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y fracción III del

artículo 18 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, respecto a la comprobación de que los ingresos acumulables y deducciones autorizadas derivadas de operaciones realizadas con partes relacionadas se apegaron a las disposiciones fiscales mencionadas (se hará constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el Contribuyente; asimismo, se informará acerca de los hechos y circunstancias que evidencien si el Contribuyente realizó sus operaciones con partes relacionadas como lo hubieran hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables).(Fracción XIII, del artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.)

m. Durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2009, el Anexo de Datos Generales del Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal 2009, la Compañía (Contribuyente) incorporó la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diferentes a los datos a conocer por la Autoridad Fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF. El Contribuyente manifestó en el anexo mencionado que durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2009 no aplicó dichos criterios [detallar, en su caso, los criterios aplicados, describir la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de contribución correspondiente].

3. En mi opinión, que está circunscrita a mi examen del balance general de _____, al 31 de diciembre de 2009, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que le son relativos, por el ejercicio que terminó en esa fecha [excepto por lo mencionado en el punto 2.____anterior] la información incluida en el archivo electrónico del SIPRED enviado vía Internet al Servicio de Administración Tributaria, contemplada en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente por el año que terminó el 31 de diciembre de 2009 refleja el cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente y está presentada razonablemente, en todos los aspectos importantes, de conformidad con las bases de presentación, agrupación y revelación descritas en el apartado 1 anterior.

4. En relación a las respuestas a cargo del Contador Público Registrado, sobre los cuestionarios de diagnóstico fiscal y en materia de precios de transferencia, los cuales fueron diseñados por las Autoridades fiscales, éstas se basan en el resultado de mi examen de los estados financieros básicos, tomados en su conjunto, el cual fue realizado de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría.

Consecuentemente, (excepto por las respuestas que se identifican con las referencias que se mencionan en el inciso a [Deben especificarse las respuestas que indican incumplimiento]) de este apartado,) las respuestas que indican cumplimiento con las disposiciones fiscales por parte del Contribuyente, están sustentadas con: a) el resultado del examen que

efectuó con base en pruebas selectivas y de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría, o b) el hecho que durante el examen que efectuó conforme a normas y procedimientos de auditoría, revisé y no tuve conocimiento de algún incumplimiento del Contribuyente con las obligaciones fiscales. Dichas respuestas se identifican con las siguientes referencias:

- Diagnóstico fiscal: [(se sugiere incluir los renglones del anexo que le sean aplicables al Contador Público Registrado, de acuerdo al tipo de Dictamen Fiscal a que se refiera, por ejemplo, para el formato general:) DF0003, DF0004, DF0005, DF0008, DF0010, DF0011, DF0012, DF0013, DF0014, DF0015, DF0016, DF0017, DF0018, DF0020, DF0028, DF0469, DF0470, DF0522, DF0523, DF0654, DF0655, DF0690, DF0691, DF0703, DF0704, DF0857, DF0858, DF0884, DF0885, DF0917, DF0918, DF1004, DF1005.]

- Materia de Precios de Transferencia: [(se sugiere incluir los renglones del anexo que le sean aplicables al Contador Público Registrado, de acuerdo al tipo de Dictamen Fiscal a que se refiera, por ejemplo, para el formato general:) CPR027, CPR028, CPR029, CPR030, CPR031, CPR032, CPR033, CPR034, CPR035, CPR036, CPR037, CPR038, CPR039, CPR040, CPR041, CPR042, CPR043, CPR044, CPR045, CPR051, CPR052, CPR053, CPR054, CPR055, CPR056, CPR057, CPR058, CPR059, CPR060, CPR061, CPR062, CPR063, CPR064, CPR066, CPR081, CPR085, CPR086, CPR087, CPR088, CPR089, CPR097, CPR100, CPR101, CPR102, CPR103, CPR110, CPR111, CPR112, CPR113.]

5. En relación a las respuestas a cargo del Contribuyente, sobre los cuestionarios de diagnóstico fiscal y en materia de precios de transferencia, los cuales fueron diseñados por las Autoridades fiscales, he revisado dichas respuestas con base en las pruebas selectivas llevadas a cabo en el desarrollo de la auditoría de estados financieros a que hace referencia el apartado 1. Consecuentemente, (excepto por las respuestas que se identifican con las referencias que se mencionan en el inciso a) de este apartado:) las respuestas que indican cumplimiento con las disposiciones fiscales por parte del Contribuyente, están sustentadas en el hecho de que durante el examen que efectuó, revisé y no tuve conocimiento de algún incumplimiento respecto de las obligaciones fiscales a las que se refiere dicho cuestionario.

Asimismo, algunas preguntas requieren información que no forma parte de los estados financieros básicos, por lo que las respuestas fueron proporcionadas por el Contribuyente y no forman parte de mi examen. Dichas respuestas se identifican con las siguientes referencias:

• Diagnostico fiscal: [(se sugiere incluir los renglones del anexo que le sean aplicables al Contribuyente, de acuerdo al tipo de Dictamen Fiscal a que se refiera, por ejemplo, para el formato general:) DF0150, DF0151, DF0152, DF0153, DF0154, DF0155, DF0156, DF0157, DF0159, DF0160, DF0161, DF0162, DF0163, DF0170, DF0171, DF0172, DF0173, DF0180, DF0181, DF0182, DF0183, DF0200, DF0205, DF0310, DF0311, DF0312, DF0313 (en su caso adicionar los agregados a partir del DF0314), DF0430, DF0431, DF0432, DF0433, DF0434, DF0435, DF0436, DF0438, DF0439, DF0440, DF0441, DF0442, DF0460, DF0461, DF0462, DF0463, DF0464, DF0465, DF0466, DF0467, DF0468, DF0471, DF0489, DF0490, DF0491, DF0492, DF0493, DF0494, DF0495, DF0496, DF0497, DF0498, DF0499, DF0500, DF0501, DF0502, DF0503, DF0504, DF0505, DF0506, DF0507, DF0508, DF0509, DF0510, DF0511, DF0512, DF0513, DF0514, DF0515, DF0516, DF0517, DF0518, DF0519, DF0520, DF0521, DF0524, DF0528, DF0529, DF0649, DF0650, DF0651, DF0652, DF0653, DF0680, DF0681, DF0682, DF0683, DF0684, DF0685, DF0686, DF0687, DF0700, DF0701, DF0702, DF0850, DF0851, DF0852, DF0853, DF0854, DF0855, DF0856, DF0869, DF0870, DF0871, DF0872, DF0873, DF0874, DF0875, DF0876, DF0877, DF0878, DF0879, DF0880, DF0881, DF0882, DF0910, DF0911, DF0912, DF0913, DF0914, DF0915, DF0916, DF1000, DF1001, DF1002, DF1003.]

• Materia de Precios de Transferencia: [(se sugiere incluir los renglones del anexo que le sean aplicables al Contribuyente, de acuerdo al tipo de Dictamen Fiscal a que se refiera, por ejemplo, para el formato general:) CPR023, CPR024, CPR046, CPR047, CPR048, CPR049, CPR050, CPR065, CPR072, CPR073, CPR074, CPR075, CPR076, CPR077, CPR078, CPR079, CPR080, CPR091, CPR092, CPR093, CPR094, CPR095, CPR096.]

7. Este informe (apartados 1, 2 y 3), así como los comentarios descritos en los apartados 4 y 5 se emite para uso exclusivo de la administración de la Compañía, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de la Administración Local de Auditoría Fiscal de _____ o Administración General de Grandes Contribuyentes.

(Nota: Esta información es enunciativa y no limitativa por lo que se deberá adecuar conforme a las circunstancias que se presenten en cada caso en particular).

México, D. F. a ____ de _____ de 2010.

C. P. C. _____

Registro en la AGAFF No. _____

11. En el ejercicio profesional, la Auditoría de Estados Financieros con fines Fiscales, puede decirse que es compartida, bajo la más estricta responsabilidad tanto para el mismo Contador Público Autorizado, como para el propio Contribuyente ya sea obligado o voluntario a dictaminarse, mismos que asumen lo que corresponde a cada uno.

El Ente o Contribuyente, ya sea persona Física o Moral que se someta a la Auditoría de Estados Financieros para efectos Fiscales, tendrá bajo su plena responsabilidad que la información financiera que se pretende auditar, incluya todos sus activos, pasivos y capital, así como todas sus operaciones que signifiquen ingresos, costos y gastos comprendidos en el ejercicio, y los cuales deben estar debidamente registrados conforme a las Normas de Información Financiera aplicables al particular, incluirá también toda la información que respalden sus registros contables, como contratos, estados de cuenta bancaria e inversión, facturas de maquinaria, equipo de transporte, escrituras públicas, contratos de suministro, pólizas de seguros y fianzas, nominas, plantillas de personal, etc. Existiendo el compromiso que de no ser así, será plenamente responsabilidad del mismo Contribuyente.

Toda omisión de cualquier registro u operación que Ente o Contribuyente no manifieste al Auditor, será plenamente responsabilidad del dueño de la información sujeta a revisión; toda vez que el auditor bajo conocimiento de alguna irregularidad, tiene la obligación de exigir al Ente o Contribuyente se subsane dicha circunstancia, y de ser el caso de que impacte en el aspecto fiscal, éste determine el impuesto correspondiente y sea enterado con sus accesorios correspondientes. De negarse la Entidad o Contribuyente, el Contador Público Autorizado podrá abstenerse de rendir opinión o bien emitir un dictamen con salvedades o negativo, dependiendo la gravedad de la omisión, estando obligado a manifestar en forma precisa en su informe en qué consistió dicha omisión.

También puede ser que el Ente o Contribuyente oculte operaciones dentro de otros registros contables que nada tengan que ver en la naturaleza de la operación desarrollada por lo cual el auditor al descubrirlas podrá exigir corregir dicho registro en las cuentas que le correspondan a esa misma naturaleza y enterar, si fuera el caso, los impuestos omitidos con sus accesorios.

En cuanto al Contador Público Autorizado, éste tiene el compromiso de responder por su trabajo, de desempeñarlo con eficiencia, establecer una adecuada planeación del trabajo efectuándolo conforme a las normas y procedimientos de auditoría, de modo que se cumplan los lineamientos normativos y legales que se tienen establecidos, tanto por los Cuerpos Colegiales Profesionales como por la Secretaría de Hacienda.

Una situación relevante que debemos entender y que está inmersa en la actividad profesional del auditor, es que por la magnitud de información y por el volumen de operaciones que llegan a desarrollar todo tipo de Entidades; no es factible por

cuestiones de costo beneficio y efectos prácticos hacer un alcance mayor de pruebas de revisión; por lo cual se tiene establecido tanto por la misma Autoridad Fiscalizadora, como por los cuerpos colegiados y por los mismos profesionales de la auditoria, que el trabajo lo desarrollarán con base en muestreos aleatorios y por la importancia del rubro que revisen.

La técnica de la auditoria, determinará el alcance mínimo y máximo requerido de las pruebas o partidas a revisión de cada rubro de los Estados Financieros, el alcance referido dependerá de la existencia de los controles internos implantados en la Entidad, concluyendo que a un eficiente control interno, menores pruebas a revisión; en contrario a deficiente control interno, mayores pruebas a revisión.

Es por eso la importancia del sistema de control interno de una entidad, la confiabilidad otorgada a este sistema se puede estimar, si la Entidad sujeta a auditoria, se está desarrollando con eficiencia sus procesos, cumpliéndose cada uno de sus ciclos de transacción conforme se tiene planeado en sus manuales de procedimientos.

Es entonces que una auditoria se desarrolla con base en muestreos o pruebas aleatorias, y/o selectivas dando un alcance por porcentajes del valor del rubro revisado. Toda vez que la función propia de la auditoria, es recabar evidencia de la confiabilidad que los Estados Financieros reflejan todas sus operaciones, activos, pasivos y capital en forma debida conforme a principios contables. La auditoria es una revisión que se efectúa para rendir una opinión de razonabilidad, no es hacer la misma contabilidad. Podríamos decir que la auditoria es una actividad que da certeza y seguridad en que las acciones emprendidas por la administración se están haciendo bien.

Por normatividad profesional, la auditoria no va dirigida a detectar fraudes, ni a descubrir omisiones que el propio Contribuyente propicie, se van descubriendo sobre la marcha al instrumentar las técnicas de auditoría, mismas que se tiene la obligación, por parte del auditor, de rendir inmediatamente a la administración de la entidad, emitiendo sus observaciones correspondientes.

Es muy cierto que una auditoria va dirigida solo a manifestar la razonabilidad de la información financiera contenida en los Estados Financieros, como lo son el Balance General, y en el Estado de Resultados. Toda omisión de alguna operación o circunstancia que el propio Contribuyente pretenda ocultar no está bajo la responsabilidad del Auditor, en caso de que surja alguna contingencia, sea meramente financiera o de impacto fiscal.

En caso de ser una omisión de naturaleza fiscal, y además ser detectada por la Autoridad, ésta podrá ser sancionada tanto en la actuación del Contador Público Autorizado en su ejercicio profesional de Auditor, como al propio Contribuyente por la omisión misma; que dependiendo de la gravedad, será la severidad para cada parte, pudiendo ser desde una sanción por demás simple hasta una sanción económica o privativa de libertad en casos muy especiales. Cabe tener presente lo

que la Jurista Margarita Lomelí Cerezo¹¹⁴, señala respecto al particular; “tanto las sanciones penales como las administrativas son de carácter represivo o punitivo y la diferencia principal de ellas no esta en un elemento substantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las Autoridades judiciales... en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración.” que en el caso particular que la omisión haya sido detectada por la Autoridad y tenga vistos de tratarse de un delito fiscal, dará vista a la Representación Social para que se integre la correspondiente averiguación previa, conforme vimos en el Tema 9, del Capitulo III de la presente Tesis dentro de las facultades de comprobación de la Autoridad en cuanto a formular denuncia querrela o declaratoria sobre la comisión de delitos fiscales.

He ahí la obligación del Contribuyente que se somete a la auditoria por Contador Público Autorizado independiente. Se obliga a manifestar que sus Estados Financieros contienen todos sus activos, sus pasivos y su capital, así como el total de operaciones que le generen ingresos, sus costos y gastos, y por último que las contribuciones a las que está sujeto como causante y retenedor, han sido enterados debidamente.

12. Como se ha referido a lo largo de este trabajo, la profesión contable, por decirlo de una forma no tan coloquial, tiene la patente de exclusividad para poder emitir dictámenes de Estados Financieros para efectos fiscales; solo corresponde a los Contadores Públicos Autorizados, que habiendo cumplido con los requisitos académicos y colegiales y al haber solicitado su registro ante las Autoridades competentes, podrán emitir dictámenes con fines tributarios de fiscalización.

Partiendo de lo establecido en nuestra Carta Magna en principio, debemos señalar que “...el Estado promoverá y atenderá todos los tipos y modalidades educativos, incluyendo la educación inicial y a la educación superior, necesarios para el desarrollo de la nación...”¹¹⁵ así mismo, se establece que “...A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad”¹¹⁶.

De igual manera “...la Ley determinará en cada Estado, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las Autoridades que han de expedirlo...”¹¹⁷ condición en la que se

¹¹⁴ Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1997, página 21.

¹¹⁵ Fracción V del artículo 3ro. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹¹⁶ Primer párrafo del artículo 5to. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹¹⁷ Segundo párrafo del artículo 5to. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

establecen en lo jurídicamente las bases para que la profesión contable sea legalmente reconocida.

Así mismo por lo que corresponde al Distrito Federal, en la ley reglamentaria del artículo 5to. Constitucional relativo al ejercicio profesional, versan las disposiciones que deben observarse para ejercitar toda profesión, siendo que para el caso que nos ocupa la profesión de contador público.

Partiendo de los preceptos constitucionales, tenemos que en cada Entidad de la federación, se establecerán los requisitos mínimos necesarios para que las profesiones se puedan ejercer dentro de su territorio, siempre que "...Las leyes que regulen campos de acción relacionados con alguna rama o especialidad profesional, determinarán cuáles son las actividades profesionales que necesitan título y cédula para su ejercicio..."¹¹⁸ y que de igual forma "... Toda persona a quien legalmente se le haya expedido título profesional o grado académico equivalente, podrá obtener cédula de ejercicio con efectos de patente, previo registro de dicho título o grado."¹¹⁹

Para que un Contador Público pueda ejercer la profesión como tal, primeramente: "...para obtener título profesional es indispensable acreditar que se han cumplido los requisitos académicos previstos por las leyes aplicables..."¹²⁰ además de pertenecer a un Cuerpo Profesional Colegiado debidamente reconocido de modo que "...el Ejecutivo Federal, previo dictamen de la Dirección General de Profesiones, que lo emitirá por conducto de la Secretaría de Educación Pública y oyendo el parecer de los Colegios de Profesionistas y de las comisiones técnicas que se organicen para cada profesión, expedirá los reglamentos que delimiten los campos de acción de cada profesión, así como el de las ramas correspondientes, y los límites para el ejercicio de las mismas profesiones..."¹²¹

Bajo la existencia de la legalidad de la profesión contable y de los mismos cuerpos colegiados, se ha establecido como tal la necesidad social de su ejercicio profesional y ha correspondido reconocer por parte de las Autoridades hacendarias del país, ser el medio idóneo para cumplir con sus facultades de fiscalización; como referimos en el primer capítulo de esta tesis.

De modo que la Autoridad encargada reconoció desde 1959 los atributos naturales de la profesión contable, señalando: "...que el 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..."¹²² y

¹¹⁸ Artículo 2 de la Ley Reglamentaria del Artículo 5º. Constitucional, Relativo al Ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.

¹¹⁹ Artículo 3 de la Ley Reglamentaria del Artículo 5º. Constitucional, Relativo al Ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.

¹²⁰ Artículo 8 de la Ley Reglamentaria del Artículo 5º. Constitucional, Relativo al Ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.

¹²¹ Artículo 4de la Ley Reglamentaria del Artículo 5º. Constitucional, Relativo al Ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.

¹²² Diario Oficial de la Federación, Considerandos Primero del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30de abril de 1959. En el que establece la Auditoría Fiscal Federal.

así mismo reconociendo desde esos años "... que la asistencia técnica de Contadores Públicos Titulados designados por los mismos Contribuyentes cumplidos, les evitaran las molestias de visitas innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores¹²³ ...

Es entonces cuando a la profesión contable se le ha dado la facultad legal de coadyuvar con el Fisco Federal para cumplir con los programas de fiscalización de la Autoridad, a través de las auditorías independientes en los que los Contribuyentes contraten los servicios profesionales independientes del contador público.

13. La profesión contable, como tal, ha alcanzado un reconocimiento indiscutible en todos los sectores de la economía y la sociedad, logrando abarcar diversas aéreas naturales que por la misma formación académica, está dada en todo tipo de actividad, ya sea en el sector público o privado; sin importar que su actuación esté dada en los servicios, comerciales, productivos o industriales.

La formación académica que debe de cumplir, obviamente es la carrera de contador público a nivel licenciatura, bajo el esquema educativo nacional en institución profesional pública o privada y con el reconocimiento oficial correspondiente.

Como referimos con anterioridad, la actividad profesional está plenamente reconocida, siendo sus áreas naturales: La contabilidad, impuestos, presupuestos, costos, finanzas, administración y sin lugar a dudas la auditoría en sus diversas ramas, la auditoría interna y la auditoría externa; siendo esta última el tema de estudio de la presente Tesis.

La actividad profesional del contador público es la que se aboca al ejercicio de la auditoría externa, por tal se le reconoce como Auditor y tiene que cumplir un perfil específico para el desempeño de dicha función.

Además de tener los estudios correspondientes de la carrera de contador público, haber obtenido título profesional; deberá haber cumplido un adiestramiento en la materia correspondiente, es decir, haberse desempeñado profesionalmente en el campo de la Auditoría. Debe de estar afiliado a un colegio profesional y ser miembro activo, cumplir con los programas de actualización profesional anuales establecidos por los cuerpos colegiales, por lo menos tres años anteriores estar y permanecer inscrito ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal como contador público autorizado, para emitir dictámenes con efectos fiscales y cuyo registro cuente un mínimo de tres años de antigüedad antes que pueda dictaminar, siendo un requisito para obtener dicho registro que el cuerpo colegiado le emita a su favor las constancias de actualización continua; así mismo, deberá estar vigente su pertenencia al cuerpo colegiado que corresponda y cubrir año con

¹²³ Diario Oficial de la Federación, Considerandos Segundo del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959. En el que establece la Auditoría Fiscal Federal.

año sus con los programas de actualización continua, esto por el tiempo que el Contador Público pretenda ejercer la actividad de auditoría para efectos fiscales.

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

CAPÍTULO V EL DICTAMEN FISCAL, VERIFICACIÓN Y CONTROL

**1. PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LOS DICTÁMENES FISCALES;
2. SUPERVISIÓN DE LOS DICTÁMENES FISCALES; 3. CASOS DE
PROCEDENCIA DE REVISIÓN DE LOS DICTÁMENES FISCALES; 4. LA
RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL
DICTAMEN FISCAL; 5. PROCEDIMIENTO SECUENCIAL DE REVISIÓN;
6. OBJETIVOS DE LA REVISIÓN DE DICTÁMENES; 7. CONSECUENCIAS Y
EFECTOS JURÍDICOS DEL DICTAMEN FISCAL; 8. REVISIÓN DE PAPELES
DE TRABAJO DEL AUDITOR POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL;
9. DETECCIÓN DE ERRORES DERIVADOS EN LA REVISIÓN DE PAPELES DE
TRABAJO DEL AUDITOR; 10. SANCIONES AL CONTADOR PÚBLICO;
11. RETOS Y FUTUROS DE LA PROFESIÓN CONTABLE, EN EL DESEMPEÑO
DE LA AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES Y EL DICTAMEN FISCAL.**

En este último capítulo trataremos cuestiones que son de gran relevancia a los temas de esta tesis, misma que en conjunto con los demás capítulos, pero en especial el IV, abordan los puntos esenciales de lo que es el Dictamen Fiscal, su elaboración, el marco jurídico, sus normas profesionales, y su presentación ante la

Autoridad, así como los efectos jurídicos que conllevan y derivan. De aquí el presente tema que abordaremos, será tocante a la verificación y control que se tiene establecido en el entorno de ésta práctica que consiste en una facultad de comprobación de la Autoridad Fiscal, que se encomienda a los Contadores Públicos Autorizados, siendo ajenos a la misma Autoridad así como de la administración del Contribuyente; se establece una independencia profesional favorable para que se emita una opinión objetiva del ámbito tributario a los Contribuyentes y que deberá ser validada en todos sus aspectos impositivos por la misma Autoridad Tributaria.

1. Durante los últimos años la sociedad ha sido cada vez más exigente con los Auditores Externos. Desde siempre, la profesión contable ha sido una de las más organizadas, y ha cumplido con la responsabilidad que la Autoridad le ha otorgado en cuanto al Dictamen Fiscal, teniendo como significado el poner en manos de todo interesado la información financiera de toda Entidad que se sujeta al trabajo de auditoría, resaltando como características especiales el ser veraz, razonable, confiable y oportuna la información que rinde a través del mismo Dictamen Fiscal.

Condición que no ha sido nada fácil para las partes involucradas, esto se ha logrado a través de los años, con trabajo conjunto entre las Autoridades hacendarías, los cuerpos colegiados de la profesión contable, los propios contadores independientes y así mismo el Contribuyente que se sujeta a la auditoría. Para tratar el tema planteado, es necesario recapitular ciertas condiciones que propician el esquema de confiabilidad del dictamen fiscal.

Deben de tenerse muy en cuenta los aspectos personales del Contador Público Autorizado, que para que pueda elaborar dictámenes fiscales, debe reunir y cumplir una serie de requisitos, tanto académicos como gremiales:

- Tener título profesional que lo acredite como Contador Público o Licenciado en Contaduría Pública.
- Estar inscrito a un cuerpo colegiado profesional.
- Reunir anualmente una serie de cursos de actualización continua, que le son exigidos cumplir dentro de los centros autorizados por el mismo colegio profesional.
- Contar con una antigüedad de tres años de pertenecer a un cuerpo colegiado.
- Solicitar registro de Contador Público Autorizado, esto para dictaminar para efectos fiscales ante la Autoridad hacendaria, previo haber cumplido los requisitos anteriores.
- Para mantener su registro vigente deberá constatar anualmente ante la Autoridad hacendaria correspondiente ser miembro activo del cuerpo colegiado profesional.

- Deberá constatar anualmente ante la Autoridad hacendaria correspondiente, haber cumplido con el programa de actualización profesional continua exigida.
- Guardar una independencia profesional, respecto del cliente al que le presta servicios, en especial para efectos fiscales. De modo que, derivado su actuación profesional, se vea influenciado al emitir su opinión o dictamen, debiendo informar la realidad.

Otro aspecto que participa activamente en el esquema del Dictamen Fiscal corresponde a los Cuerpos Colegiados de la profesión contable, siendo en el país: el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación Mexicana de Contadores, entre ambas agrupan obligadamente a todos los contadores, que en su actuación profesional independiente, desarrollan la actividad profesional de Auditoría Externa; y cumplidos los requisitos anteriores, dictaminan para efectos fiscales.

Como medida de control del servicio que prestan los contadores en la elaboración de dictámenes fiscales, los cuerpos colegiados obligan al cumplimiento de diversas disposiciones colegiales:

- Estar y permanecer inscrito a un cuerpo colegiado profesional, con una antigüedad mínima de tres años antes que soliciten su registro ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como contador público autorizado, para emitir dictámenes para efectos fiscales.
- Reunir anualmente una serie de cursos de actualización continua.

De igual forma otro aspecto que influye de sobremanera en el Dictamen Fiscal es el correspondiente a la Autoridad Fiscal. Como hemos referido en capítulos precedentes de esta Tesis, desde 1959¹²⁴ la Autoridad hacendaria se ha servido del Dictamen Fiscal para ampliar sus alcances de fiscalización hacia los Contribuyentes obligados, trabajo desempeñado por el Contador Público Autorizado, conforme a los lineamientos señalados, en los aspectos personales y de los cuerpos colegiales profesionales; reunidos los requisitos se les otorga una autorización para desempeñarse como dictaminador de Estados Financieros para efectos fiscales, revisando su cumplimiento año con año a todo Contador Público Autorizado que realiza la ardua actividad de la auditoría externa.

El establecimiento del cumplimiento de los requisitos exigidos en el ejercicio de la actividad profesional de la Auditoría Externa, ya sean los personales, o los colegiales, hacen que sean confiables para la Autoridad misma, estableciendo medidas de control y sanción para que cumpla como un medio el esquema de fiscalización, y cumpliéndose en conjunto las disposiciones y requisitos exigidos, la

¹²⁴ Diario Oficial de la Federación del 30 de abril de 1959.

Autoridad presume cierto lo contenido en los dictámenes fiscales, salvo prueba en contrario.

Un aspecto fundamental que no puede pasarse por alto, es el que corresponde al Contribuyente, sea obligado o voluntario, quien a propia solicitud contrata al Contador Público Autorizado para que realice una auditoría con el fin de dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales. Simple es referir que sin el elemento que corresponde al Contribuyente, nada tendríamos que decir respecto del tema tratado.

El origen de esta relación fue con el decreto de fecha 21 de abril de 1959, y publicado el 30 de abril del mismo año, donde: "...establece la Auditoría Fiscal Federal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes¹²⁵..."

Así mismo, se dio amplio reconocimiento a la labor profesional de muchos años anteriores, a los servicios del Contador Público Autorizado; manifestándose en el decreto de merito que: "... la asistencia técnica de los contadores públicos titulados por los mismos Contribuyentes cumplidos, les evitara las molestias de visitas e investigaciones 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..."¹²⁶

Estableciéndose desde el inicio a los Contribuyentes obligados y voluntarios, al referir que "...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... Para los causantes con ingresos anuales menores es optativo..."¹²⁷

Planteado lo anterior como preámbulo, es entendible que dada la estructura jurídica y el esquema establecido en cuanto al aspecto de la normatividad del ejercicio profesional en la auditoría externa, los cuerpos colegiados, y el mismo Contribuyente, y regulados y exigidos dichos controles por la Autoridad Fiscalizadora, es susceptible decir que si existe certeza en cuanto a la elaboración y formulación de los Dictámenes Fiscales.

En cuanto a la legislación vigente que establece la presunción de certeza de los Dictámenes Fiscales, corresponde al Código Fiscal de la Federación el establecimiento de estos lineamientos de confianza que se da a la actuación del

¹²⁵ Diario Oficial de la Federación, Primer párrafo del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959. Creación de la Auditoría Fiscal Federal.

¹²⁶ Diario Oficial de la Federación, Considerandos Segundo del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959. En el que establece la Creación de la Auditoría Fiscal Federal.

¹²⁷ Diario Oficial de la Federación, Artículo 7 del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959. En el que establece la Creación de la Auditoría Fiscal Federal.

Contador Público Autorizado, siendo específicamente el Artículo 52 de la normatividad en comento, mismo que establece lo siguiente:

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:...

Sobre el particular los Tribunales Colegiados han emitido criterios como el caso de la tesis 2ª/J. 143/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXII, de fecha diciembre de 2005, página 29. Resaltando que señalamos al particular:

DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. POR REGLA GENERAL, TIENE VALOR PROBATORIO PARA ACREDITAR EL ACTO DE APLICACIONEN UN JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES Y, CONSECUENTEMENTE, EL INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVERLO. El dictamen formulado por el 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 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 estas, 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 estas sirven de base para la afirmación efectuada en relación con los hechos analizados por el contador público.

El Dictamen Fiscal por el fin que persigue, y por la misma naturaleza del objetivo por el cual esta creado, así como por ser una herramienta de fiscalización indirecta del que se sirve la Autoridad Fiscal, a través de un profesionista, siendo el Contador Público Autorizado; es por esto que, el informe que rinde como producto de su trabajo de Auditoría, conocido como Dictamen Fiscal, es de alto impacto y de interés hacia los aspectos impositivos que contiene y que corresponden a los sujetos obligados o Contribuyentes que se someten a revisión. Por tanto otorga cierta verdad al Dictamen, toda vez que la acción de fiscalización corresponde únicamente a la Autoridad competente, por esto mismo está sujeto a que se ejerzan las facultades de comprobación al Dictamen, entonces es que el Contador Público Autorizado se convierte en un coadyuvante en las labores de fiscalización de la Autoridad Fiscal, mas no es un medio de fiscalización propio de la Autoridad, por lo cual son estrictamente regulados.

2. La Autoridad Fiscalizadora responsable, desde 1959, estableció el órgano denominado Auditoría Fiscal Federal y contempló desde sus inicios una mecánica de supervisión de los Dictámenes Fiscales que emite el Contador Público Autorizado, de modo que el órgano fiscalizador estará facultado para: "...ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes... se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable..."¹²⁸

Las cosas no han cambiado, actualmente se siguen supervisando los dictámenes rendidos por los Contadores Públicos Autorizados, mismos que se han adecuado con base en la política fiscal del Estado, en el establecimiento de nuevos impuestos, o bien en cuanto a la mecánica de aplicación de los diversos impuestos que existen en el país; la forma de presentarse, en la actualidad es a través de medios electrónicos en Internet; son recibidos en el portal informático para los efectos que tiene establecidos la propia Autoridad Fiscalizadora, siendo esta el Servicio de Administración Tributaria.

Los dictámenes se canalizan a diversos departamentos internos de Servicio de Administración Tributaria y se analizan en diversos procesos sistematizados, a fin de que verifiquen sumas de diversos anexos que integran el mismo Dictamen Fiscal entregado; se cruza la información que contiene con lo que tiene la Autoridad Fiscalizadora en cuanto a lo enterado por el Contribuyente en sus declaraciones presentadas, mensual o bimestral, o con las declaraciones informativas de sueldos y salarios, de retenciones de Impuesto Sobre la Renta o Impuesto al Valor Agregado, Información que debe de coincidir con lo manifestado en el dictamen o viceversa. Solo se han estructurado y complementando acorde a las circunstancias, a las instrumentaciones de nuevos impuestos y a los cambios tecnológicos.

¹²⁸ Diario Oficial de la Federación, Artículo 8 del Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 21 de abril de 1959, publicado el 30 de abril de 1959. En el que establece la Creación de la Auditoría Fiscal Federal.

Debe de tenerse muy presente que en la actualidad cualquier discrepancia que resulte de la supervisión o revisión del dictamen dentro de los procesos internos que realiza la Autoridad Fiscalizadora, en este caso el Servicio de Administración Tributaria, derivado del mismo dictamen; tendrá como resultado consecuencias en caso de detectar errores, inconsistencias u omisiones; podrá la Autoridad dar inicio a sus facultades de comprobación a través del procedimiento secuencial de revisión, primero al Contador Público Autorizado y posteriormente al mismo Contribuyente respecto del ejercicio fiscal que comprende el mismo dictamen.

Normalmente las opiniones del Contador Público son sobre información contable; por tanto, es conveniente recordar brevemente que la contabilidad financiera presenta información de carácter general sobre la Entidad económica mediante sus Estados Financieros, estos deben de presentar razonable y adecuadamente la información contable-financiera de un Contribuyente, siendo el Balance General, el Estado de Resultados, el Estado de Cambios en la Situación Financiera el Estado de Variaciones al Capital Contable, cuya característica fundamental es que debe reunir y ofrecer son utilidad, veracidad, confiabilidad y oportunidad, en todos y cada uno de los rubros contables que integran estos Estados Financieros, principalmente los de impacto impositivo, a los cuales la Autoridad Fiscal presta especial atención.

La Autoridad al detectar la falta de dichos atributos en los rubros de los Estados Financieros, al efectuar los análisis detallados de las cuentas contables y que reflejen inconsistencias, bastará para que sean cuestionables y sean objeto de aclaración o revisión con base en los mecanismos establecidos en la ley. Lo que se deriva en la confiabilidad que otorga la Autoridad Fiscal al Contador Público Autorizado, al desarrollo de su trabajo en la auditoría para efectos fiscales, al emitir su opinión o Dictamen de manera objetiva y profesional respecto de los Estados Financieros del Contribuyente, y rendir su Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal; está obligado a allegarse pruebas y elementos suficientes que le convenzan sobre la adecuada racionalidad de la información contable, es decir, si ésta tiene las características de utilidad, veracidad, confiabilidad y oportunidad.

No se debe olvidar que la finalidad de examinar los Estados Financieros es expresar una opinión profesional independiente, si presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en dicha situación de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Por lo que se puede y se debe tener como conclusión, que con la opinión o el dictamen que se emite como resultado de los trabajos de auditoría, el Contador Público Autorizado proporciona a los usuarios un grado adicional de credibilidad sobre las características de la información contable, en otras palabras, fortalece la utilidad, la confiabilidad de dicha información, y sobre todo, un medio de fiscalización indirecto por parte de la Autoridad, que al establecer un franco análisis de la información fiscal que contiene el Dictamen, puede ejercer acciones

de comprobación derivadas de cualquier omisión o inconsistencia, por simple que parezca.

Respecto a esta condición, los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Novena Época, han emitido la siguiente tesis jurisprudencial bajo el registro 172519, con el rubro VI.3o.A.288 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, de fecha Mayo de 2007, página 2098, que refiere:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. PUEDEN SER EJERCIDAS EN RELACIÓN CON CUALQUIER OMISIÓN ADVERTIDA DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS, CON INDEPENDENCIA DEL PERIODO DE QUE SE TRATE. De conformidad con los artículos 42, fracción IV, y 52-A del Código Fiscal de la Federación, las Autoridades fiscales tienen facultades para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los Contribuyentes con relación al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por tanto, tales facultades de comprobación no pueden verse restringidas al periodo que comprenden los dictámenes, sino que pueden ser ejercidas en relación con cualquier omisión advertida del propio dictamen, independientemente del periodo de que se trate.

3. Los Dictámenes Fiscales que son emitidos por el Contador Público Autorizado, siempre están sujetos a revisión por parte de la Autoridad, como hemos mencionado, desde que son recibidos en el portal informático, que para estos efectos han sido creados, son sometidos una serie de análisis contables financieros por parte del personal especializado del mismo Servicio de Administración Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismos que lo realizan utilizando los medios informáticos de vanguardia y la información reunida por diversas dependencias de la misma Secretaría, como son declaraciones de impuestos anuales e informativas.

Derivado de la revisión a la que se sujeta el mismo dictamen, se ciernen aquellos que presentan errores e inconsistencias en las cifras asentadas en el dictamen, o bien, cuando lo manifestado en el dictamen difiere con lo declarado en o los impuestos a los que está sujeto el Contribuyente. Debemos entender que las declaraciones realizadas por el Contribuyente, son captadas en su totalidad por la Autoridad Fiscal, concentrándolas en el expediente físico e informático de cada Contribuyente, proceso realizado continuamente en los diversos departamentos que el Servicio de Administración Tributaria tiene designado para tal efecto.

Solo son sujetos a una revisión documental a través de los papeles de trabajo del auditor, cuando es requerido directamente al Contador Público Autorizado, derivado de lo aducido, en cuanto a que la Autoridad correspondiente detectó alguna inconsistencia en el dictamen presentado.

Bajo el procedimiento establecido de "revisión secuencial"¹²⁹ primeramente se requerirá al Dictaminador o Contador Público Autorizado a efecto de que aclare las dudas o inconsistencias surgidas en la revisión del dictamen detectadas por la Autoridad. En el caso de no ser debidamente aclaradas dichas dudas, la Autoridad requerirá directamente al Contribuyente, a efecto de disipar dichas inconsistencias.

Los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Octava Época, han emitido criterios jurisprudenciales como se refiere en el registro 223727, bajo el rubro 1054/89, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, de fecha Enero de 1991, página 157, misma que refiere:

AUTORIDADES FISCALES. PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR EN LA REVISION DEL DICTAMEN RELATIVO A LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES. El artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las Autoridades fiscales que revisen el dictamen de los estados financieros del Contribuyente "podrán" requerir información y documentación, da facultad o Autoridad, permite o autoriza a las mencionadas Autoridades para que requieran esta información y documentación (y, obviamente, para que no lo hagan, si no lo estiman necesario porque, dispongan ya de toda la información y documentación suficiente para realizar la revisión del dictamen). Ahora bien, el artículo que se cita establece un orden para requerir la información de que se trata. De acuerdo con la fracción I del numeral reglamentario en estudio, la documentación e información se solicitará al contador público que haya formulado el dictamen, y, de conformidad con la fracción II del artículo en cita, cuando el contador no proporcione esa información y documentación se solicitará al Contribuyente. Como se advierte, el requerimiento de los datos al Contribuyente se condiciona a que el contador no los haya proporcionado. Lo anterior se traduce en el "deber" de la Autoridad de requerir primeramente al contador la información y documentación que necesite, y, en segundo lugar, sólo si él no la proporciona, al Contribuyente. Es decir, para tener la facultad, el permiso o la autorización para requerir información o documentación al Contribuyente, la Autoridad Fiscal está obligada a solicitarla previamente al contador y, de no hacerlo así, la sanción por el incumplimiento de esa obligación será la falta de validez del procedimiento de fiscalización al infringir la disposición reglamentaria que se analiza.

De igual forma, para el caso en estudio, téngase lo señalado en la siguiente tesis jurisprudencial, que lleva bajo registro el 230060, emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Octava Época, publicado en el Semanario Judicial de

¹²⁹ Artículo 52 A del Código Fiscal de la Federación.

la Federación, tomo II, Segunda Parte-1, de fecha Julio a Diciembre de 1988, página 256, que refiere:

ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES, PROCEDIMIENTO QUE DEBE SEGUIR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EN LA REVISION DEL DICTAMEN RELATIVO A LOS. El artículo 11 del reglamento del numeral 85 del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento que debe seguir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al llevar a cabo la revisión del dictamen de los estados financieros, y según el mismo, la Autoridad Fiscal revisora debe requerir primeramente la información necesaria al contador público formulador del estado financiero y no directamente al Contribuyente, la razón de este procedimiento es obvia, ya que el profesionista en comento es quien dispone de los elementos materiales y de estudio con que se elaboró el dictamen que revisa la Autoridad, y sólo en caso de no exhibir la información o documentación necesaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá requerir directamente al Contribuyente con copia de ese requerimiento al contador público dictaminador. De lo anterior se desprende, que el precepto aludido no consigna una facultad discrecional en favor de la Autoridad Fiscalizadora para requerir indistintamente al contador público o al Contribuyente la exhibición de documentos e informes en la revisión de dictámenes de estados financieros, pues con ello se altera el orden que establece el citado artículo, al no observarse las reglas específicas que señala para ello.

Las inconsistencias pueden ser únicamente de forma, es decir, por errores en el llenado de los campos del dictamen, que pueden ser subsanados en la misma comparecencia del Contador Público Autorizado o por el Contribuyente, pudiéndose dar el caso que la misma Autoridad pueda determinar omisiones en el pago de un impuesto, o bien, en la determinación de éstos en forma errónea; pudiendo hacer los cálculos correspondientes para determinar el diferencial no enterado y ordenar el pago de lo omitido, con su correspondiente actualización, recargos y multa.

Para cada uno de los casos señalados, se levantará un acta correspondiente donde constara el acto de Autoridad, fundando y motivando, la acción de fiscalización efectuada, y dependiendo la gravedad de lo detectado, se dará cuenta al colegio profesional al que pertenezca el Contador Público Autorizado, a efecto que si procediere sea sancionado conforme se tiene estipulado.

4. A lo largo de este capítulo, nos hemos avocado a saber de las actividades del Contador Público Autorizado que dictamina para efectos fiscales, de los cuerpos colegiados profesionales de la contaduría pública, y de la misma Autoridad Fiscalizadora.

Pero ¿donde queda el Contribuyente?, mismo que se somete al imperium no solo a las determinaciones tributarias que se establecen en las leyes impositivas, a cumplir en cabalidad en monto, tiempo y forma cada impuesto a las que está sujeto en su carácter de causante o retenedor, sino que, además también se le obliga a certificarse en cuestiones tributarias con base en el examen de Estados Financieros denominado Dictamen Fiscal, que como hemos tratado, corresponde solicitar al propio Contribuyente los servicios de Auditoría Externa de un Contador Público Autorizado, para que dictamine el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La obligación de los Contribuyentes, como de los responsables solidarios, en materia fiscal, comprende hasta por el monto total de los tributos adeudados u omitidos, su actualización, recargos y la multa en caso de requerimiento por la Autoridad. Para los efectos téngase lo señalado en la siguiente tesis jurisprudencial bajo el rubro VIII.2o. J/45, emitido por Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, de fecha Diciembre de 2006, pagina 1154 que refiere lo siguiente:

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.

En este sentido, la responsabilidad que asume el Contribuyente respecto de sus obligaciones fiscales no termina con el simple pago de los mismas, igual sucede con el Dictamen Fiscal, su responsabilidad estará sujeta a que la Autoridad Fiscal pueda ejercer sus facultades de comprobación conforme se establece en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establecidos bajo procedimiento secuencial de revisión, que referiremos en el siguiente tema; en este sentido no solo el Contribuyente es el sujeto obligado, sino que también todos aquellos que estuvieran relacionados en la administración del Contribuyente, ya sean socios o accionistas, administradores, empleados con facultades de gestión, etc. conforme lo establece el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

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 socios, 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.

Para el caso que nos ocupa, es evidente que la responsabilidad del Contribuyente, como de sus obligados solidarios, no termina con la simple entrega ante la Autoridad Fiscal del propio Dictamen Fiscal, sobre todo por las contribuciones que manifiesta haber sido revisadas y pagadas, conforme se exige en el Informe Sobre la Revisión de la Situación Fiscal, la exigencia hacia todos los sujetos obligados, prevalecerá hasta que se hayan aclarado diferencias e inconsistencias en el dictamen, o pagado las contribuciones que señale la Autoridad, determinadas en Dictamen según sea el caso, o bien hasta su prescripción.

Aquí cabe hacer mención de la reciprocidad existente entre las responsabilidades hacia quien patrocina los servicios profesionales del Contador Público Autorizado, es decir, al mismo Contribuyente que ordena se dictaminen sus Estados Financieros. En este sentido, el Código de Ética

Profesional, establece en lo que se refiere a: "... El Secreto Profesional. El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Con la autorización de los interesados, el Contador Público proporcionara a las Autoridades competentes la información y documentación que éstas le soliciten".¹³⁰

La responsabilidad que asume el Contribuyente, esta plenamente delimitada conforme se establece en las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas, mismas que se puntualizan en la "Responsabilidad en la Preparación de los Estados Financieros"¹³¹ refiriendo expresamente lo siguiente: "El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad." Señalando así mismo que "mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad." Siendo por demás categórico que "la Auditoria de Estados Financieros no releva a la administración de sus responsabilidades."

De igual forma se refiere en la normatividad del ejercicio de la auditoria que "... La obtención de declaraciones por escrito de la administración de la entidad confirma su responsabilidad en cuanto a la preparación y aprobación de los estados financieros."¹³²

Conforme a Normas de Auditoria vigentes, se tiene establecido que al término de una auditoria y antes de emitirse la opinión o dictamen, la administración debe de emitir un oficio o escrito denominado "Carta de Declaraciones de la Administración"¹³³ donde se manifiesta su responsabilidad en cuanto a la preparación de los Estados Financieros y la información que en ella contienen. Asumiendo el compromiso de la veracidad de los mismos y de los cuales solo el Contador Público Autorizado se avoco a su revisión, emitiendo su opinión profesional de su razonabilidad, esto como resultado del trabajo desarrollado.

¹³⁰ Código de Ética Profesional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Postulado VI, México, 2009, página 8.

¹³¹ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 1020. México, 2009. Párrafo 8 y 9.

¹³² Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3080. México, 2009. Párrafo 7.

¹³³ Normas y Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptadas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín 3080. México, 2009. Párrafos 12 al 19.

Para concluir este tema, solo refiero que la responsabilidad no solo se ejerce sobre las mismas contribuciones, sino que también se establecen sobre la contabilidad, comprendiendo desde los registros contables, documentación que le da origen, declaraciones etc., es decir, todo y cuanto corresponda a información financiera propia del Contribuyente.

5. El procedimiento secuencial de revisión del Dictamen Fiscal, consiste esencialmente en el cumplimiento de las facultades de revisión de la Autoridad, atributos destacados en el Capítulo III de esta tesis, en referencia al artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra refiere:

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

I.- a III.- ...

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. ...

Esta facultad de la Autoridad, le permite cerciorarse si el trabajo desarrollado por el Contador Público Autorizado que reviso los Estados Financieros del Contribuyente, fue practicada conforme se tiene señalado en Ley, siendo lineamientos establecidos por la misma Autoridad, como por las normas colegiales profesionales, es decir, la Autoridad revisara la actuación profesional del trabajo desarrollado por el auditor, enfocado al aspecto impositivo; a efecto de que el Contribuyente haya declarado todos los tributos en tiempo, modo y forma, constatado así por el Contribuyente, teniendo la obligación de destacar cualquier circunstancia u omisión de impacto fiscal y que haya sido subsanado, de lo contrario deberá emitir su dictamen con salvedades o abstención de opinión.

La revisión de los dictámenes para efectos fiscales por parte de la Autoridad es realizada de inicio, al ser entregada ante la misma Autoridad por el auditor en los plazos que se tienen establecidos. De allí la Autoridad en los diversos departamentos especializados con que se cuenta en la estructura, analizara la información contenida en el dictamen, cruzando información con la base de datos

con que cuenta, como los son las declaraciones de pagos provisionales, informativas, anuales, complementarias, etc. y la información contenida en los dictámenes presentados.

Derivada de esta revisión de dictamen, si en el análisis y cruce de información, se presentaran incongruencias con lo declarado y manifestado, por la importancia relativa de estas inconsistencias, la Autoridad determina citar en fecha distinta a los sujetos que participan en el dictamen, es decir, al contador que dictamino y al Contribuyente, a efecto que le aclaren las dudas o inconsistencias derivados del análisis del mismo dictamen.

Es entonces que haciendo uso de sus facultades de comprobación, estará en estricta aplicación el Artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, conforme se tiene establecido, mismo que a la letra dispone lo siguiente:

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

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

Ultimo párrafo (Se deroga)

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.

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.

IV. (Se deroga)

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un Contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

Ultimo párrafo (Se deroga)

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 de este Código.

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.

Como hemos referido con antelación en otros capítulos, la Autoridad primero requiere al Contador Público Autorizado, a efecto que presente en el domicilio de la Autoridad los papeles de trabajo, y que practique una revisión al mismo Dictamen que se formulo con base en estos. Al respecto, los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Novena Época, refieren en la tesis jurisprudencial bajo el registro 168553, con el rubro XX.1o.96 A, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVIII, de fecha Octubre de 2008, página 2444, señala:

REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS DEBEN SOLICITAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE LO FORMULÓ, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE, LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, SALVO EN LOS CASOS DE EXCEPCIÓN PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, cuando las Autoridades tributarias en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, primeramente deberán requerir al contador público que lo formuló, cualquier información que conforme al citado código y a su reglamento debiera estar incluida en ellos, la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales son propiedad del contador público, así como la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del Contribuyente, salvo las excepciones que el propio precepto establece. Con tal disposición, el legislador constituyó un beneficio en favor de los Contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, pues de las consideraciones expresadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en el dictamen de 13 de diciembre de 2002, que motivó las modificaciones al citado código, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, dentro de ellas la adición del artículo 52-A, así se colige, dado que precisó: "No obstante, esta dictaminadora considera necesario el otorgar beneficios a los Contribuyentes que hoy se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros por Contador Público Registrado. Esto, en virtud de que dichos Contribuyentes tienen a través del dictamen mayores y mejores sistemas de control que el resto de los Contribuyentes. Así, se considera conveniente establecer que las Autoridades fiscales, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, deban primero solicitar la información y documentación al contador público que dictamine antes de

hacerlo directamente con el Contribuyente.”; de lo que se sigue que la Autoridad Fiscal, al ejercer las facultades de comprobación previstas en la fracción IV del artículo 42 del indicado código, debe solicitar al contador público que formuló el dictamen de estados financieros, antes de hacerlo al Contribuyente, la información y documentos necesarios para tal fin, salvo en los casos de excepción previstos por el propio artículo 52-A.

En lo anterior es de destacar lo que se refiere la fracción II del artículo 52 del Código en comento que dice “...habiéndose requerido al Contador Público Autorizado que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere el párrafo 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 del Código Fiscal, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas Autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el Contribuyente sus facultades de comprobación.”

La facultad que la Autoridad Fiscal tiene de revisar los dictámenes formulados por los Contadores Públicos Autorizados 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 del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por Contador Público, y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, tiene su origen normativo en el artículo 16 Constitucional en su primer párrafo, establecido como una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio del gobernado a la revisión que en materia fiscal realicen las Autoridades administrativas, ya que esto constituye un verdadero acto de molestia.

El Dictamen Fiscal en sí, no puede ser considerado como verdad absoluta en cuanto al fin fiscalizador que persigue, muy a pesar de su excesivo control por parte de la Autoridad así como de los cuerpos colegiados profesionales de la contaduría pública; es por sí y por su propia y especial naturaleza un medio perfectible.

Al respecto debemos de tener presente lo que se establece en el primer párrafo del artículo 52 Código Fiscal de la Federación, refiere que: “se presumirá cierto, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por Contador Público Registrado sobre los estados financieros de los Contribuyentes...” de lo cual se desprende una presunción de veracidad sobre la información proporcionada a la Autoridad por el Contador Público Autorizado que emita el dictamen, mismo que es susceptible de ser comprobado con las facultades establecidas en el artículo 42 del ordenamiento en comento.

Sin embargo, el mismo ordenamiento establece que “las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las Autoridades fiscales...” conforme se establece en el segundo párrafo del mismo artículo 52 ya

señalado, de modo que las cifras e información financiera y fiscal contenida en los dictámenes fiscales los considere ciertos en definitiva, siendo cuestionables en tanto que la Autoridad no refiera lo contrario una vez ejercidas sus facultades de comprobación, o bien, alcancen la prescripción, plazo computado desde la fecha en que se presentó dicho dictamen. En todo caso dentro del término en que la Autoridad puede ejercer dichas facultades, puede realizar análisis, estudios, cruces de información, compulsas etc. dentro de los procesos internos de la Autoridad Fiscalizadora, sin ser requeridos tanto el auditor como el mismo Contribuyente.

En ese lapso de tiempo, pueden encontrarse irregularidades tanto voluntarias e involuntarias, siendo hasta entonces requerido tanto el Contador Público Autorizado como el Contribuyente para aclarar dichas inconsistencias, que solo pueden ser de simple forma, y que en caso que dichas inconsistencias sean graves y que impliquen una franca evasión o elusión fiscal se podrían instrumentar las medidas sancionadoras tanto al auditor como al Contribuyente.

De lo anterior prevalece que independientemente de lo aducido por el artículo 52 del dispositivo señalado, la revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos, se podrán efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación dirigidas a los Contribuyentes, responsables solidarios, partes relacionadas, o terceros con que tengan actividad de negocio. Dando vistos que la Autoridad puede no considerar lo establecido en el Dictamen Fiscal e iniciar facultades de comprobación sin sujetarse a un orden, que por lógica, debería ser el que revisara en primer término el dictamen.

Como referimos en anteriores líneas, el plazo para conservar contabilidad y documentación desde el punto de vista fiscal, según lo establece el Artículo 30 del mismo Código, será durante el plazo en el que de conformidad con el Artículo 67 del dispositivo en comento, se extingan las facultades de las Autoridades Fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las diversas disposiciones, este plazo podrá ser desde los cinco hasta los diez años, según la forma de computarse éste, en cada caso, se debe considerar, además lo establecido en Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación.

6. Se debe de tener claramente definido, que el Contador Público que dictamina los Estados Financieros para efectos fiscales, realiza un profundo análisis y estudio de la adecuada aplicación de nuestras leyes fiscales, otorgando el voto de confianza el fisco a favor del Contribuyente, que ha cumplido debidamente con sus obligaciones tributarias.

Al disponer que “todo lo aseverado, salvo prueba en contrario, se presumirán ciertos 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 IVA, en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por Contador Público Autorizado en relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien con las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes”¹³⁴.

En efecto, cuando este profesional emite su dictamen con carácter fiscal sin señalar circunstancia alguna que manifieste alguna cuestión contable fiscal adversa, conocida como dictamen limpio o sin salvedades, coadyuva con el fisco al emitir una opinión sobre la situación fiscal de un Contribuyente, sabiendo que bajo esta opinión profesional, esté ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones fiscales en tiempo monto y forma.

Independiente a lo anterior, la Autoridad no se exime de revisar que los dictámenes sean “limpios o sin salvedades” como cualquier otro con “abstención de opinión” o “negativo”, como se ha referido en el capítulo IV, estos son revisados en cuanto a su contenido y lo asentado en el mismo, del modo y forma como se tiene debidamente reglamentado, además de cotejar lo que se refleja en cuanto a cifras declaradas, con la base de datos que la Autoridad tiene de lo enterado a través de sus declaraciones, dando al término de su revisión como dictamen concluido por el ejercicio que corresponda.

De igual forma cuando se emite un dictamen con “salvedades” o “abstención de opinión”, será un foco rojo para la Autoridad, misma que instrumenta sus facultades de comprobación, ordenando en la mayoría de las veces una auditoría directa a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente dictaminado.

En todas las circunstancias referidas, esto no impide que la Autoridad Fiscal, someta a revisión el Dictamen Fiscal en su propia sede o domicilio, dentro de sus instalaciones y con sus procesos internos, con personal capacitado del mismo Fisco. El Contador Público Autorizado, es por sí mismo, un elemento coadyuvante del engranaje de la fiscalización, no debiendo ser considerado como un órgano de la Administración Pública Federal, porque legalmente no le pueden ser delegadas facultades de ninguna naturaleza y mucho menos puede ejercer una facultad propiamente fiscalizadora.

Por esto mismo, el ejercicio de la facultad revisora corresponde únicamente al Estado, encontrándose reservado exclusivamente a la Autoridad Fiscal correspondiente, específicamente al Servicio de Administración Tributaria. Es por tal, que el Contador Público Autorizado es un auxiliar para los Contribuyentes que permiten sanear sus finanzas en materia tributaria, y como un vínculo de la Autoridad hacendaria respecto de los impuestos a los que se obliga por Ley al mismísimo Contribuyente.

¹³⁴ Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Situación por la cual, dicho informe o Dictamen Fiscal se encuentra sujeto a la revisión y comprobación en todo momento, después de haber sido entregado ante la Autoridad, y al que puede practicarse las facultades de comprobación, no debiendo olvidar que el Dictamen Fiscal está sujeto a la expresión de presunción de veracidad de las cifras presentadas en su dictamen, derivado de su revisión que practico al Contribuyente. Es por tal, que la Autoridad tributaria revisa el Dictamen Fiscal, que es emitido por Contador Público Autorizado, muy a pesar que este investido de verdad en cuanto a la revelación de la situación financiera e impositiva respecto de un Contribuyente que se someta a auditoria con fines fiscales, no se descarta que como medida de control, se verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los Contribuyentes sujetos al imperium tributario, además de evitar desviaciones a la Institución del Dictamen Fiscal.

7. Se debe de entender que los efectos jurídicos del mismo dictamen, conlleva diversos resultados, como el compromiso profesional del Contador Público Autorizado en cuanto al ejercicio profesional que presta; y la importancia del Dictamen Fiscal conforme hemos señalado a lo largo de esta tesis, es en cuanto a los Cuerpos Colegiales que agrupan a todos los Contadores Públicos Autorizados y la normatividad que se tiene establecida en el desarrollo de esta actividad profesional.

De la misma forma corresponde a la Autoridad Fiscalizadora que delega la actividad revisora, no la facultad de fiscalización hacia el Contribuyente, auxiliándose de la profesión contable para extender sus programas de fiscalización con base en los lineamientos legales y jurídicos que dan origen al dictamen fiscal.

Otro aspecto fundamental en esta relación jurídica es el Contribuyente, que siendo obligado o voluntario a dictaminar sus Estados Financieros, se somete a una revisión de auditoría que por decirlo así, se certifica respecto a su situación fiscal en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para este caso, deben de entenderse los efectos jurídicos que propicia el Dictamen Fiscal derivado del marco jurídico con el que se encuentra normado y regulado, tanto por la Autoridad, como por los Cuerpos Colegiados que circundan su ejercicio profesional. Para el caso en particular, téngase lo referido por la siguiente Tesis emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Séptima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, en el Tomo 205-216 Sexta Parte, pagina 183:

DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PUBLICO REGISTRADO ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, EFECTOS DEL. PRESUNCION LEGAL ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 SIMILAR AL DIVERSO 52 DEL CODIGO VIGENTE. En el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1967, similar al 52 del Código Fiscal

vigente, el legislador dispuso que la presentación de un dictamen elaborado por Contador Público Registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no impedía que las Autoridades fiscales ejercieran sus facultades de revisión y comprobación, a la vez que consagró en favor de los hechos afirmados en el dictamen, una presunción legal *juris tantum* de certeza. De la conciliación de estas dos afirmaciones depende la interpretación correcta del numeral. Para comprender la razón por la cual los dictámenes que reúnen estas características no limitan las facultades de revisión y comprobación de las Autoridades fiscales, basta considerar que dichos dictámenes únicamente son opiniones técnicas rendidas en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre dos particulares -el causante y el contador en el libre ejercicio de su profesión- que no obliga a la Autoridad hacendaria porque no son resoluciones provenientes de órganos de la administración que encarnen la voluntad del fisco, único titular de las facultades legales de revisión y comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Son simplemente manifestaciones de un auxiliar de la administración que no está investido de función pública alguna, que permiten al Contribuyente conocer con exactitud su situación contable, con la seguridad de que la opinión proviene de un perito con la capacidad profesional y técnica que supone su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, lo anterior no significa que el dictamen no surta determinados efectos jurídicos en favor del causante pues, precisamente, los hechos en él asentados están revestidos de una presunción legal de certeza que admite prueba en contrario. En términos de lo dispuesto por el artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al presente asunto al tenor de lo dispuesto por el diverso 5o. del Código Fiscal de la Federación, la presunción legal de certeza tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba, liberando al Contribuyente y obligando a la Autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos; esto quiere decir, que en el caso no opera la regla general de que quien afirme está obligado a probar, misma que impondría ese deber al causante por tratarse de quien afirma los hechos contenidos en el dictamen. Por el contrario, corresponde a la Autoridad la carga probatoria de que no son ciertos los hechos porque, a pesar de negarlos, desconoce la presunción legal que opera en favor del Contribuyente, en razón de lo cual se surte una excepción al principio general. Conviene aclarar, sin embargo, que esta presunción opera respecto de los hechos -pues sólo éstos son materia de prueba- mas no sobre el derecho, razón que conduce a concluir que las opiniones e interpretaciones de los peritos no obligan a la administración ni constituyen resoluciones favorables al particular, porque los contadores no son expertos en cuestiones jurídicas, por lo que es el fisco el único titular de las facultades decisorias de la situación jurídico-fiscal del administrado. Entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de

los hechos afirmados en los dictámenes no impide que las Autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de revisión y comprobación, bien a través de un examen del dictamen, bien directamente sobre la declaración o la contabilidad del Contribuyente, y las demás que les concedan las leyes, pero sí les impone la carga de probar que no son ciertos los hechos asentados en tales dictámenes.

Por último un aspecto por demás importante sería el correspondiente a la sociedad respecto a la asignación de los rubros presupuestarios de cada ejercicio en relación del gasto público derivado de la recaudación fiscal.

Los aspectos señalados conllevan un gran impacto, así como consecuencias y efectos jurídicos que derivan del mismo Dictamen Fiscal.

Es evidente lo que significa para el entorno jurídico de nuestro país, más aun para el aspecto tributario y por ende a las finanzas publicas. Es de reconocerse que las contribuciones a cargo de los sujetos obligados, propician el desarrollo de México.

Los efectos jurídicos del Dictamen Fiscal son indiscutibles, la responsabilidad que ejerce respecto de los tributos son de gran relevancia, como lo referimos en el párrafo anterior, el no cumplimiento de lo aducido en un Dictamen, conlleva sobre el suscriptor una responsabilidad, que dependiendo la gravedad, va desde una simple amonestación, hasta repercusiones de índole penal.

En condiciones normales, el Dictamen es emitido por Contador Público Autorizado, en este se constata el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente que se sometió a una revisión de auditoría, obteniendo el compromiso de cumplir a cabalidad con los lineamientos que para los fines fue establecido el Dictamen Fiscal, esto desde su creación en 1959 y que sigue tan vigente en nuestros días.

El efecto jurídico de eficacia en los servicios profesionales del auditor en su dictamen, está sujeto a la expresión de presunción de veracidad, lo que implica los efectos jurídicos con respecto de lo que esta expresado y que se presume como cierto.

La veracidad del dictamen implica no solo el buen desempeño de la profesión contable, sino también un compromiso con la sociedad, toda vez que una omisión tributaria, implica una disminución de recaudación al erario pudiendo disminuir las partidas presupuestarias de cada ejercicio fiscal que se ejercen en los rubros sociales. Teniendo de igual forma una consecuencia jurídica adversa al fin que se persigue, considerando al Dictamen Fiscal como una herramienta de fiscalización que utiliza el mismo fisco.

8. Hemos referido, que la Autoridad ejerce un constante control de fiscalización respecto de los sujetos obligados a cumplir debidamente con los tributos que tiene a su cargo. En este sentido hemos señalado a lo largo de esta Tesis al Dictamen Fiscal, que es un medio de fiscalización indirecto que se tiene instrumentado por el fisco a través de la profesión contable, auxiliándose de ella para extender sus programas de comprobación tributaria sobre los Contribuyentes, debiendo quedar claro que es un medio de fiscalización, por tal motivo son continuamente requeridos los Contadores Públicos Autorizados por las Autoridades Fiscales, a efecto de ejercer sus facultades de comprobación, en este caso dirigidas al Dictamen Fiscal, a efecto que a través de los Papeles de Trabajo del auditor, sea aclarada toda duda que surja de la revisión del dictamen, esto ante la Autoridad.

Cuando en los procesos internos de la Autoridad y como referimos con anterioridad, dentro de sus instalaciones, al ser revisados los dictámenes, y ser detectadas inconsistencias u omisiones ya sean de contribuciones, o bien de requisitar o llenar los campos del dictamen como se tiene establecido, la Autoridad requerirá al Auditor a efecto que presente sus papeles de trabajo y sean revisados por la Autoridad a fin de clarificar las dudas surgidas, teniendo la obligación de demostrar que las observaciones que detecta la Autoridad, no corresponden a desviaciones de las normas de auditoría, y que pudieran ser salvadas o subsanadas.

Los papeles de trabajo del Auditor o Contador Público Autorizado, son los elementos de prueba del trabajo desarrollado, y son medio de aclaración de dudas que surgieran a la Autoridad, siendo así mismo evidencia de convicción de su presunción de veracidad en su trabajo, reflejando la situación impositiva del Contribuyente.

Con la revisión de los papeles de trabajo, mismo que el Contador Público Autorizado presenta ante la Autoridad, deberá demostrar que el trabajo desarrollado se efectuó conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría, y que aplico sus pruebas de revisión conforme se tiene establecido, y que en las partidas revisadas fueron objeto de su análisis profesional.

Es por lo cual, que en caso de detectar la Autoridad inconsistencias o errores al Dictamen, requiere al Auditor la exhibición de los papeles de trabajo a efecto de cotejarlos contra los errores o inconsistencias detectadas en el dictamen, y que sean subsanadas o aclaradas si solo fueran de forma, o bien determinar algún crédito fiscal que hubiera sido detectado y determinado, causado de forma voluntaria o involuntaria sea por el mismo Contribuyente y no detectado por el auditor.

Debe de tenerse presente que el procedimiento de revisión de los papeles de trabajo del auditor, son el soporte documental del Dictamen Fiscal, y están debidamente contemplados en el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, anteriormente abordado en temas de este capítulo de Tesis.

9. Es oportuno mencionar, que la misma actividad profesional de la auditoría conlleva un gran riesgo como responsabilidad, por lo mismo, independientemente que dicha actividad este revestido bajo la expresión de presunción de veracidad, siendo el Dictamen Fiscal el producto final de su trabajo, está sujeto a revisión por parte de la Autoridad. Por lo que la práctica profesional y cuerpos colegiales han establecido como norma, se emita una carta responsiva, donde se hace una declaratoria por parte del Contribuyente revisado de la “no existencia de alguna situación fiscal de impacto tributario que no fuera enterado al Auditor” por lo que el Contribuyente tiene la obligación de poner en conocimiento al Contador Público Autorizado para proceder a su regularización. Entendiéndose que al ser detectado el Contribuyente en dicha omisión, será por responsabilidad del Contribuyente.

Entonces, si el Auditor cayera en el supuesto, deberá de demostrar que dicha omisión fue practicante involuntaria, y que habiendo actuado con base en las Normas y Procedimientos de Auditoría, se puede considerar como una situación de riesgo profesional y ser sancionado, que dependiendo las circunstancias y el impacto tributario moderado. En contrario, si en la revisión de sus papeles de trabajo del auditor, denota una falta de pericia, o falta de aplicación de procedimientos de auditoría, las sanciones pueden ser un tanto severas.

Cabe hacer la observación, que dependiendo de la omisión detectada, el impacto tributario, la inobservancia de las normas y procedimientos de auditoría, esta a juicio de la Autoridad como del colegio profesional al que pertenezca el contador que dictamino, las sanciones a las que será objeto, pudiendo ser de una simple amonestación, la suspensión provisional o hasta definitiva y quedar bajo la sujeción de un procedimiento de delitos fiscales.

Pero que sucede cuando la Autoridad detecta alguna irregularidad en sus procesos internos en el mismo dictamen y por tal motivo ejerce sus facultades de comprobación, establecidas en el artículo 52 A del Código Fiscal de la Federación, requiriendo primeramente al contador público, y este no aclara las dudas o inconsistencias, la Autoridad podrá requerir al Contribuyente para que aclare dichas dudas y que en caso de no subsanar dichas incógnitas, podrá ordenar una revisión directa en el domicilio del Contribuyente y obtener por sí mismo la Autoridad sus conclusiones.

10. El establecimiento de la regulación a la actuación profesional existente en el ejercicio de la Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales, realizada por el Contador Público Autorizado en esta rama de la profesión contable, es como hemos referido con anterioridad a lo largo de esta tesis, una función que desarrolla continuamente la Autoridad competente.

En este sentido, cuando la Autoridad ha detectado irregularidades en el Dictamen Fiscal y estos no han sido aclarados satisfactoriamente sea por el Contador Público Autorizado o por el Contribuyente, dará inicio al Procedimiento Secuencial

de Revisión¹³⁵, y determinado que dichas irregularidades son de impacto tributario, se procederá a sancionar por separado tanto al Contribuyente como al Contador que dictamino, con base en condiciones y situaciones diversas.

Es cuando la Autoridad, sancionará al Contribuyente determinando el monto total de la omisión detectada, con los correspondientes accesorios, actualización, recargos y correspondiente multa. Además que posiblemente efectuó una visita domiciliaria o directa al Contribuyente para realizar una auditoría fiscal.

Al Contador Público Autorizado, se le determinará la responsabilidad, en cuanto a que si la irregularidad fuera voluntaria o involuntaria; valorar si su actuación profesional fue deficiente, o bien fue una omisión que el mismo Contribuyente causó, al ocultar situaciones de impacto fiscal, mismas de las que el Auditor no se enteró por no haber sido objeto de su revisión en sus pruebas de auditoría.

Dentro de la presentación del Dictamen Fiscal, se recomienda revelar cualquier situación que afecte, aunque sea menor, en importe económico al Servicio de Administración Tributaria y que el Contribuyente no cubra; siempre se debe considerar el aspecto normativo de la revelación suficiente, pues esto fortalecerá la defensa que los integrantes del Comité Mixto hacen ante las Autoridades del SAT-AGAFF por sus siglas Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en caso de aplicar sanciones al Contador Público Registrado.

La determinación de la responsabilidad, será establecida en forma bipartita entre la misma Autoridad Fiscal, y los Cuerpos Colegiados a los que pertenezca el Contador Público Autorizado que elaboró el dictamen, pudiendo amonestarlo, suspenderlo o cancelar su registro, de conformidad como se tiene establecido en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente para el año 2010, y para los casos que se refieren a las sanciones a las que son sujetos los Contadores Públicos Autorizados, y que señalan los párrafos antepenúltimo y último del artículo de mérito, se establece literalmente lo siguiente:

“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

¹³⁵ Artículo 52 A del Código Fiscal de la Federación.

profesional y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.”

“Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.”

Los párrafos invocados del precepto que nos ocupa, establecen diferentes sanciones de las que puede ser sujeto un Contador Público Autorizado para elaborar dictámenes y declaratorias, las cuales son el exhorto, amonestación, suspensión de los efectos del registro y la cancelación definitiva del registro.

Entonces tenemos que lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación para la regulación del procedimiento sancionatorio a los Contadores Públicos Autorizados a que se refieren los párrafos anteriores invocados, en este sentido lo establecido en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, específicamente en los artículos 63 y 64, en éstos se contemplan los supuestos de procedencia en la imposición de las sanciones que tratamos en este tema, para efectos ilustrativos los artículos en comento nos refieren lo siguiente:

Artículo 63. Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al Contador Público Registrado las sanciones siguientes:

I. Amonestación, cuando el Contador Público Registrado:

a) No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, incisos a) y c) del Código.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, y

c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, y

II. Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el Contador Público Registrado:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de

la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación.

c) No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;

f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento.

En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;

g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente, y

h) No exhiba a requerimiento de Autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinta al dictamen de los estados financieros del Contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

Artículo 64.-Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia,

procederá a la cancelación definitiva del registro a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y

II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

Resulta importante precisar que tal y como se desprende de los artículos 63 y 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstos únicamente se refieren a los supuestos de sanción contemplados en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, siendo expresamente: exhorto, amonestación, suspensión y cancelación del registro, señalados por la comisión de las infracciones precisadas, mas no así a la sanción de cancelación del registro por los supuestos de infracción referidos en el párrafo final del mismo precepto, resultando trascendental, de modo que no debe desestimarse el hecho que las sanciones respectivas son de aplicación estricta.

Aquí se hace necesario establecer una connotación que establece el Maestro Mario Alberto Torres López entre: “Infracciones Fiscales y Delitos Fiscales. Con relación a ellos, podemos decir que el fenómeno de la ilicitud debería entenderse como algo de grado y demás algo de especie. En efecto, la ilicitud es un concepto que sustancialmente da a entender el actuar contrario a una norma jurídica; a una norma jurídica entendida o creada por el orden jurídico, su violación o transgresión esta asociada a una sanción dentro del mismo orden jurídico.”¹³⁶

A efectos de entender el tema tratado en cuanto a las sanciones a las que está sujeto el Contador Público Autorizado, trataremos cada una de estas conforme se tiene establecido por la legislación invocada como sigue:

En los supuestos de la “AMONESTACIÓN” tenemos que esta sanción será aplicable en los casos en que se contemple y se cumpla el supuesto como se tiene establecido en la fracción I del artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, como se señala en los incisos:

a) No proporcione o presente incompleta:

- Cualquier información que conforme al Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- La información que la Autoridad considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del Contribuyente.

b) Incumpla con lo siguiente:

¹³⁶ Torres López, Mario Alberto, Teoría y Practica de los Delitos Fiscales, Editorial Porrúa, México, 2000, página 3.

- Obtener anualmente la constancia que lo acredite como miembro activo de un colegio profesional o asociación de contadores públicos reconocido por la Secretaría de Educación Pública o ante la Autoridad educativa estatal.
- Obtener anualmente la constancia que acredite que sustentó y aprobó examen ante la Autoridad Fiscal en la que se señale que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales, o la de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública, al que pertenezca, o por la Autoridad educativa estatal.
- Obtener el refrendo de la certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública, a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a) del Código.

c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto, la Regla Miscelánea¹³⁷ 1.2.10.10, aplicable en términos del segundo párrafo del artículo Segundo Transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, señala textualmente que:

“1.2.10.10. Para los efectos del artículo 52, fracción IV del CFF, los Contribuyentes, para enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, así como el Contador Público Registrado que dictamina para dichos efectos, deberán contar con certificado de FIEL para poder hacer uso del servicio de presentación de dictámenes fiscales vía Internet. El Contribuyente o Contador Público Registrado que no cuente con el certificado de FIEL, deberá estar a lo dispuesto en la ficha 75/ CFF “Obtención del certificado de FIEL” contenida en el Anexo 1-A.”

En los supuestos de la “SUSPENSIÓN DEL REGISTRO” tenemos que esta sanción será aplicable en los casos en que se contemple y se cumpla el supuesto como se tiene establecido en la fracción II del artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que señala en los incisos:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 del Reglamento, ó 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹³⁷ Resolución Fiscal Miscelánea para los años 2009 y 2010

En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años, y se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) Acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación.

c) No aplique las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen o de la declaratoria.

En este caso la suspensión será de seis meses a dos años y se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo del Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;

f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento.

En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;

g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento.

En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente; y

h) No exhiba a requerimiento de Autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto

al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinta al dictamen de los Estados Financieros del Contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

En los supuestos de la “cancelación del registro” tenemos que esta sanción será aplicable en los casos en que se contemple y se cumpla el supuesto como se tiene establecido en el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

A este respecto, el Reglamento en comento, no lleva a cabo precisión alguna adicional respecto de los supuestos de procedencia en cuanto a la imposición de la sanción de cancelación del registro del Contador Público Autorizado, en este sentido, tratándose de reincidencia cuando el hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o cuando éste 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.

Sin embargo, el artículo 64 del mismo Reglamento, sí precisa que existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones, y que se entenderá que el contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

Una vez precisados los supuestos de infracción y sanciones aplicables contemplados en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, así como el correspondiente tratamiento que se da a las mismas en el Reglamento de ese ordenamiento, en el próximo apartado se desarrollarán los aspectos que parecieran afectar de inconstitucionalidad al artículo 63, fracción II, inciso h), de este último cuerpo normativo.

Cuando la Autoridad ejercite sus facultades sancionadoras al Contador Público Autorizado, que en el Dictamen Fiscal fue objeto de detección de irregularidades, se observará el cumplimiento de los procedimientos sancionadores.

Primeramente una vez determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público Autorizado, por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

Seguidamente de agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la Autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al cuerpo colegiado al que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Al respecto, es de referir que la Suspensión del registro del Contador Público Autorizado, Es procedente conforme a criterios sustentados por los Tribunales

Colegiados de Circuito, que las suspensiones de los registros de los Dictaminadores, son actos definitivos de la Autoridad Fiscal, que pueden ser en derecho defendibles e impugnables antes los Tribunales Fiscales de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal forma el Dictaminador dispone de cuarenta y cinco días hábiles contados a partir del día siguiente en que surta efectos el oficio resolutorio de la suspensión de su registro, para acudir al Juicio de Nulidad, respetándose así la garantía Constitucional de audiencia.

En ese sentido téngase lo manifestado conforme a la Tesis Jurisprudencial V.3o.P.A.6 A, emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito, de la Novena Época, bajo el registro 174513, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, de fecha Agosto de 2006, página 2158, misma que refiere al particular lo siguiente:

CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES. LA RESOLUCIÓN QUE LO SUSPENDE EN SU REGISTRO, ES IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. En la ejecutoria pronunciada al resolver la contradicción de tesis 79/2002, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el requerimiento de información que el fisco federal dirige a un contador público autorizado para dictaminar estados financieros, en términos del numeral 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, constituye un acto administrativo que genera agravio en materia fiscal al profesionista, que lo legitima para controvertirlo a través del juicio de nulidad, pues se le impone la obligación de cumplir irrestrictamente con la entrega de la documentación solicitada, lo que además pone en tela de duda su labor como profesional autorizado y constituye un acto de molestia en sus papeles y derechos. Así, de acuerdo con lo expuesto y por mayoría de razón, se concluye que la determinación del Servicio de Administración Tributaria que sanciona al profesional contable con la suspensión en su autorización para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, es una resolución definitiva que genera agravio para efectos de la procedencia del juicio de nulidad, pues aun cuando no culmina con la determinación de un crédito fiscal, contiene afectaciones que derivan precisamente de la revisión del dictamen que realizó la Autoridad a partir de la documentación que le fue proporcionada con motivo del aludido requerimiento, por lo que al tener tal antecedente la suspensión del registro, es inconcuso que participa de la misma naturaleza del acto que le antecedió y puede ser impugnada a través del mismo medio de defensa. Lo anterior, sumado al hecho de que la naturaleza fiscal de la mencionada resolución sancionadora deriva también de que es emitida por una Autoridad con atribuciones en esa materia, quien actúa en ejercicio de sus facultades fiscales de revisión, y las irregularidades que le sirven de sustento son detectadas necesariamente mediante la aplicación de las reglas técnicas establecidas en la legislación fiscal, relativas a la elaboración de los dictámenes

contables, por lo que en esa medida, la referida suspensión es impugnabile a través del juicio de nulidad, de conformidad con lo previsto por la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

11. Con el Decreto del 30 de junio del año de 2010, emitido por el Ejecutivo Federal donde dio a conocer una serie de medidas a efecto de facilitar a los Contribuyentes que puedan cumplir con sus obligaciones fiscales; entre éstas la eliminación de la obligatoriedad del Dictamen Fiscal.

Dando un vuelco que puede ser histórico, tanto para los aspectos profesionales, Colegiales, como del mismo Contribuyente y sobre todo al ámbito tributario existente, dado que independientemente de la existencia del Dictamen Fiscal y que va directamente dirigida a los “Contribuyentes registrados”, que como hemos visto reúnen una serie de supuestos de obligatoriedad para ser dictaminados, y a pesar de más de 50 años de vigencia del Dictamen Fiscal, la Autoridad no ha podido abatir la evasión y elusión fiscal en el País.

Ciertamente, se podría ver como una facilidad administrativa hacia el obligado o Contribuyente, pero que sucederá con la infraestructura institucional que se ha creado en el entorno del Dictamen Fiscal en todo el País, en cuanto a los cuerpos colegiados y a la misma profesión contable.

Se debe de tener especial cuidado en lo que refiere a el Decreto del Ejecutivo al cual nos referimos, éste plantea que los Contribuyentes “...podrán optar por no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las Autoridades fiscales correspondientes¹³⁸...” refiriéndose expresamente al artículo 32 A del Código Fiscal de la Federación, siendo hasta la fecha un total hermetismo que guarda la Autoridad correspondiente respecto de las reglas de carácter general que se han de aplicar al particular.

En la misma exposición de motivos del Decreto en comento, se señaló que esto es derivado de un sinnúmero estudios llevados a efecto, en los diversos sectores de la economía, comparando nuestro sistema con otros sistemas tributarios, llegando a la conclusión que puede ser un tanto oneroso y complejo para el Contribuyente cumplir con sus obligaciones fiscales.

Algo que no alude el Decreto del Ejecutivo Federal, es que ciertamente los sistemas y medios informáticos que se han implantado en todo el país para la captación de recursos correspondientes por la recaudación tributaria, han en cierta forma, eficientado estos procesos de pago de impuestos desde hace algunos años atrás, mismos que se han perfeccionado a modo que la Autoridad Fiscal, ha establecido sistemas de información de índole fiscal por cada Contribuyente, de

¹³⁸ Artículo Tercero del Decreto del Ejecutivo Federal del 30 de junio de 2010.

modo que puede obtener información específica de forma más rápida y eficiente. Siendo esto, un medio de fiscalización, que sin ser algo nuevo o novedoso, si es un instrumento que la Autoridad Fiscal está en proceso de aprendizaje para su utilización.

Como se sabe el Sistema Bancario Mexicano es partícipe de este sistema tributario, toda vez que, son intermediarios en el sistema recaudatorio, mismos que perciben los pagos de las contribuciones en línea, enlazando directamente dichos recursos en el portal informático del Servicio de Administración Tributaria. De igual forma los Contribuyentes al hacer el pago de alguna contribución, las enlazan a este portal referido del SAT con la referencia de traspaso bancario de dichos pagos, de igual forma las declaraciones de impuestos, así como las diversas declaraciones informativas que se requieren por las leyes correspondientes imperantes en el país.

El uso de los sistemas informáticos, nos están llevando a escenarios con infinidad de aplicaciones, tarde pero se están haciendo las cosas, con un atraso de más de 20 años, la Autoridad ha descubierto que cuenta con una herramienta de fiscalización eficiente y que puede obtener información casi al instante.

Desde la publicación en el Diario Oficial de la Federación del Decreto del Ejecutivo señalado, no se han dado a conocer las Reglas de Carácter General aplicables y la situación de cómo se deberá aplicar y ejecutar en la práctica el Dictamen Fiscal, estando en total contradicción con el Decreto de 1959 que le dio origen. Toda vez que independientemente de los avances tecnológicos en el ámbito de la informática, la misma Autoridad Fiscal, no cuenta con los medios humanos y materiales para lograr una fiscalización masiva como lo es logrado por el Dictamen Fiscal.

Solo nos queda especular respecto a las Reglas de Carácter General aplicables, que como lo aducen será opcional dictaminar los Estados Financieros para fines fiscales, si optan por entregar información que la Autoridad requiera en los plazos y medios que se establezcan. Dejando en la duda que información será requerida, y los plazos, de modo que esto signifique para el Contribuyente una carga administrativa adicional a los procesos ya incurridos, pudiendo ser más redituable en costo-beneficio el acceder al Dictamen por Contador Público Autorizado, además que sirva como medida de control o de eficiencia para las organizaciones.

La publicación de las referidas Reglas de Carácter General aplicables al Decreto en comento, tampoco se dieron a conocer en la reforma fiscal de finales del año de 2010, toda vez que, como claramente refiere el Artículo Segundo Transitorio del Decreto del Ejecutivo "...será aplicable a los dictámenes sobre estados financieros que deban presentarse por el ejercicio fiscal de 2010 y posteriores..." implicando que su instrumentación se hará sobre dictámenes de Estados Financieros para fines fiscales optativos, a partir de ejercicios que concluyan en 2010 y deben ser presentados en 2011 en los plazos que se tienen establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

No cabe la menor duda que es un reto para la profesión contable y la misma Institución que se ha hecho del Dictamen Fiscal, que en si no desaparece; permanecerá para las Entidades que se fusionan o se escinden o las que perciben donativos, aquí tendrá la misma profesión que hacer valer sus servicios profesionales hacia los clientes para que accedan a sus servicios de Auditoría Externa, a modo que, se reinvente en sus inicios los fines de la Auditoría de Estados Financieros, como medio no solo de fiscalización que se le ha dado por la Autoridad Fiscal, sino como una herramienta de medición de eficiencia en las organizaciones o entidades, que están al pendiente de sus recursos, y que de paso puedan ser medio para prevenir errores o desviaciones que pudieran causar quebrantos financieros costosos, como el de prevenir la omisión involuntaria de los tributos a los que se esta sujeto, y que se llega a incumplir con un simple descuido, que en la mayoría de los casos son descubiertos o detectados en la práctica de la revisión de una auditoría, ya sea para fines financieros o fiscales, lográndose su corrección a efecto de no incurrir voluntaria o involuntaria en evasión, que se sanciona severamente por la Autoridad.

Pero muy a pesar de todo, el Dictamen Fiscal es y seguirá siendo el único medio de fiscalización masivo que la Autoridad se sirve, para ampliar sus facultades de comprobación en forma indirecta.

EL DICTAMEN FISCAL, COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO, CONSECUENCIAS JURÍDICAS, SU VERACIDAD Y EFECTIVIDAD.

CONCLUSIONES

Los logros alcanzado por el Dictamen Fiscal, le han dado un reconocimiento sobresaliente por lo que refiere al tema de fiscalización en el País, esto esta dado como hemos visto en la presente Tesis, como resultado de un constante control por parte de la Autoridad Fiscal, mismo que ha dado certeza en cuanto al fin fiscal que se persigue desde su instrumentación. Lo cierto es que, la Autoridad misma se ha respaldado de la profesión contable para lograr dicho fin fiscalizador, siendo un elemento indirecto de sus facultades de comprobación, autoriza a profesionales de la contaduría pública, condicionándoles el registro en base del cumplimiento de una serie de requisitos académicos y colegiales para que puedan cumplir dicha actividad. Se puede decir, que derivada de esta situación se ha profesionalizado la actividad del Dictamen Fiscal. Lo que deriva a la vez la confianza sobre la información rendida, tal y como es exigida por la Autoridad Fiscal, obligando que se produzcan bajo este esquema efectos jurídicos.

Lo anteriormente señalado, se asevera en razón a lo investigado en el presente trabajo de investigación, por lo cual se pueden señalar las siguientes conclusiones respecto al tema estudiado, correspondiente al Dictamen Fiscal, estableciéndose los siguientes:

1. Existe una connotación diferencial entre lo que es Auditoria de Estados Financieros o Dictamen Financiero, en contra con la Auditoria de Estados Financieros con Fines Fiscales o Dictamen Fiscal, parecieran lo mismo pero son diferentes, uno se deriva de otro. Los primeros refieren a una revisión con fines meramente financiero-contables de uso interno e informativo, utilizado para la toma de decisiones administrativas. Los dos últimos, por antonomasia, refieren a usos eminentemente fiscales, y van dirigidas para cumplir una obligación eminentemente fiscal, por ser requerido por las autoridades tributarias. Es decir el primero es para fines y usos financieros, contables, informativos, y los segundos para un uso eminentemente fiscal o tributario.
2. Específicamente, la Auditoria de Estados Financieros, o Dictamen Financiero, refiere a la revisión de naturaleza técnico-contable que se hace a los Estados Financieros básicos de una Entidad, sea persona física o persona moral, siendo específicamente el Balance General, Estado de

Resultados, Estado de Posición Financiera y el Estado de Cambios en el Capital Contable, verificando si fueron elaborados en estricto apego con las Normas de Información Financiera, y que contienen en su totalidad sus Activos, Pasivos, como Capital y todas sus operaciones o transacciones que significan Ingresos, Costos y Gastos habidas en un ejercicio fiscal, aplicadas sobre bases consistentes, así como de los controles internos existentes, sus procesos administrativos y operativos de toda entidad, ya sean públicas o privadas. Que corresponde a un uso meramente informativo para dueños, socios, accionistas, y para todo aquel interesado que recurra a dicha información. Cuya característica fundamental que deben de reunir y ofrecer son utilidad, veracidad, confiabilidad y oportunidad.

3. En cuanto a la Auditoria de Estados Financieros con Fines Fiscales o Dictamen Fiscal, corresponde en los mismos términos a una Auditoria de Estados Financieros, pero que se enfoca en forma exhaustiva en la revisión del aspecto tributario del Contribuyente, que se sujeta a revisión, expresando de igual forma, una opinión profesional en un documento que se denomina Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal, mismo que se acompaña al Dictamen Financiero. Uniéndose ambos informes es como se conoce como Dictamen Fiscal.
4. El Dictamen Fiscal desde que se implemento a mas de cincuenta años, ha sido desde entonces una valiosa herramienta de fiscalización global indirecto, con la que se sirve la Autoridad Fiscal. Esto desde el 21 de abril de 1959, el Ejecutivo Federal tuvo a bien emitir el Decreto que dio origen a esta práctica profesional, mismo que se publico el 30 de abril en el Diario Oficial de la Federación. Desde ese entonces fue vislumbrado como una trascendental herramienta de fiscalización para el Fisco.
5. Se puede definir al Dictamen Fiscal en sentido general como: el informe concreto y específico derivado de un trabajo profesional que rinde el Contador Público Autorizado, como producto de una revisión sistematizada y técnica de los rubros que integran los Estados Financieros, en la revisión de todo el aspecto tributario al que se esta sujeto, plasmado dicha obtención de información en sus papeles de trabajo. Mismo que al emitirse dicha opinión objetiva, imparcial y profesional (El Dictamen) sirve como un elemento de confiabilidad respecto a las condiciones existentes en toda organización que se audita a efecto de poder ser utilizado para la toma de decisiones, siendo en concreto el resultado de la auditoría practicada a un Contribuyente.

6. El Dictamen Fiscal goza de certeza en cuanto a la información contenida, es decir, los hechos afirmados en el Dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siendo un medio indirecto de fiscalización de la Autoridad Fiscal, toda vez que delega al Contador Público Autorizado, la labor de revisar al Contribuyente todo el aspecto tributario conforme a la actividad empresarial que desarrolla. Dicha confianza esta dada en base al esquema jurídico que se tiene implementado, desde la obligación de cumplir con la revisión de conformidad con Normas y Procedimientos de Auditoria, como de los lineamientos que se establecen por la Autoridad Fiscal, cualquier discrepancia a lo anterior, deriva en un requerimiento tanto al Auditor como al Contribuyente. De esta confianza se sirve la autoridad respecto al Dictamen Fiscal, que de no existir, no se percataría de las omisiones de las contribuciones de cada sujeto obligado. Por lo cual el Dictamen Fiscal esta sujeto a verificación en cualquier momento, cuando así determine la Autoridad competente en cuanto la información rendida y verificado su contenido a efecto de ser comprobada su veracidad de su opinión profesional. El cumplimiento de toda observancia descrita hacia el examen de Estados Financieros derivara la emisión de un documento denominado Dictamen, que lo integra el Dictamen Financiero y el Informe Sobre Revisión de la Situación Fiscal, con ambos se expresa una su opinión profesional e independiente, obteniendo la seguridad que la información financiera auditada, fueron formulados de acuerdo con las Normas de Información Financiera, pero principalmente, de que toda contribución fue debidamente determinada y pagada en tiempo, modo y forma.
7. La confianza al Dictamen Fiscal, esta dada gracias al esquema jurídico que se tiene implementado a esta practica fiscalizadora, esta se logra con los requisitos que establece la misma Autoridad Fiscal a esta practica profesional que desarrolla el Contador Público Autorizado, como lo son académicos y el cumplimiento de un programa de actualización constante, estar inscrito a un Cuerpo Colegiado Profesional, cumplir todo y cada uno de los lineamientos que se establecen para poder emitir un Dictamen con fines fiscales. Así mismo, tiene diversos actores que intervienen activamente tanto en su formulación, normatividad y supervisión, estos son el Fisco Federal, que como hemos señalado se sirve del Dictamen Fiscal regulando su elaboración, el profesional independiente que formula el dictamen que en este caso corresponde al Contador Público Autorizado por el Fisco Federal; el Cuerpo Colegiado Profesional, mismo que certifica al

Contador Público Autorizado y el Contribuyente que se dictamina para efectos fiscales.

8. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece los parámetros de aquellos contribuyentes obligados que se encuentran en los supuestos de Ley para dictaminarse, así mismo como de aquellos contribuyentes que no estando en los supuestos de obligatoriedad deciden por interés propio a dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales reconocidos como Opcionales, los casos especiales cuando los contribuyentes no son sujetos de la obligación pero por condiciones accidentales tienen que dictaminar sus Estados Financieros con fines fiscales.
9. Un cambio en cuanto a la obligatoriedad del Dictamen Fiscal, se dio a través del Decreto del Ejecutivo Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de junio del año 2010, por el cual se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, proponiendo la eliminación de la obligatoriedad del Dictamen Fiscal, estableciendo la opción al mismo Contribuyente, el rendir información en plazos y medios que a la autoridad Fiscal determine, a través de Reglas de Carácter General. Esto a partir del ejercicio fiscal de 2010 y solo aquellos Contribuyentes que se decidan dictaminar para fines fiscales sus Estados Financieros, lo harán en forma voluntaria. Lo contradictorio de esta situación, es que al término del ejercicio fiscal 2010, la autoridad competente no ha dado a conocer las Reglas de Carácter General que se aluden en el Decreto de referencia, tampoco en específico el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, presento Reforma al texto de Ley al concluir el año fiscal señalado. Por lo que es de explorado derecho, que las condiciones subsisten en los mismos términos como se vienen conociendo en cuanto a la obligatoriedad del Dictamen Fiscal se trata, es decir el referido Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 30 de junio de 2010, no es susceptible de ser llevado a efecto en la praxis.
10. El dictamen fiscal en sí, no puede ser considerado como verdad absoluta en cuanto al fin fiscalizador que persigue, muy a pesar de su excesivo control por parte de la Autoridad como de los Cuerpos Colegiados Profesionales de la Contaduría Pública. Siendo por sí y por su propia y especial naturaleza un medio perfectible. Se tiene que tener claramente definido, que el Contador Público que dictamina los Estados Financieros para efectos fiscales, realiza un profundo análisis y estudio sobre la adecuada aplicación de las Normas de Información Financiera, y sobre todo de las Leyes

Fiscales que se apliquen al particular, revisadas en base a Normas y Procedimientos de Auditoría, otorgando su voto de confianza profesional emitido al Fisco a favor del contribuyente, mismo que refiere que ha cumplido debidamente con sus obligaciones tributarias, esto basado en el examen practicado.

11. Se debe de entender que los efectos jurídicos del mismo dictamen, conlleva diversos resultados, primeramente al compromiso profesional del Contador Público Autorizado en cuanto al ejercicio profesional que presta y la importancia del Dictamen Fiscal, en cuanto a los Cuerpos Colegiales que agrupa a todos los Contadores Públicos Autorizados y la normatividad que se tiene establecida en el desarrollo de esta actividad profesional. De misma forma corresponde a la autoridad fiscalizadora que delega la actividad revisoría, no la facultad de fiscalización hacia el contribuyente auxiliándose de la profesión contable para extender sus programas de fiscalización en base a los lineamientos legales y jurídicos que dan origen al mismo dictamen fiscal. Otro aspecto fundamental en esta relación jurídica es el contribuyente mismo que siendo obligado o voluntario a dictaminar sus Estados Financieros este se somete a una revisión de auditoría que por decirlo así se certifica respecto a su situación fiscal en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
12. El efecto jurídico respecto los servicios profesionales del auditor al rendir su dictamen, está sujeto a la expresión de presunción de veracidad, lo que implica que dichos aspectos jurídicos, corresponden respecto de lo que esta expresado en el propio Dictamen que se presume como ciertos. Dicha veracidad no solo implica el buen desempeño de la profesión contable, sino también un compromiso con la sociedad toda vez que una omisión tributaria, implica en una disminución de recaudación al erario pudiéndose traducir en partidas presupuestarias en los rubros sociales de cada ejercicio fiscal. De no ser así, tendría una consecuencia jurídica adversa al fin que se persigue, toda vez que al Dictamen Fiscal por si misma es considerada como una herramienta de fiscalización utilizada por el Fisco.
13. Los papeles de trabajo del Auditor o Contador Público Autorizado, son los elementos de prueba del trabajo desarrollado, siendo la base para la formulación del Dictamen Fiscal, además son medio de aclaración de dudas ante la autoridad en caso de ser requeridos como resultado de la revisión del Dictamen, siendo evidencia de convicción de su presunción de la veracidad de su trabajo, reflejando la situación impositiva del contribuyente. La revisión de los papeles de trabajo, que el mismo Contador Público

Autorizado presenta ante la autoridad, deberá demostrar que el trabajo desarrollado se efectuó conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría, y que aplico sus pruebas de revisión conforme se tiene establecido, y que en las partidas revisadas fueron objeto de su análisis profesional. Es por cual, en caso de detectar la misma autoridad inconsistencias o errores al Dictamen, requiere al Auditor la exhibición de los papeles de trabajo a efecto de ser cotejados, y sean subsanadas o aclaradas si solo fueran de forma, o bien determinar algún crédito fiscal que hubiera sido detectado.

14. La facultad de comprobación de la Autoridad Fiscal en relación al Dictamen Fiscal, serán debidamente cumplidas cuando se ejerza sobre este, la revisión de la información contenida y enterada a la Autoridad misma, requiriéndose en primer termino al Contador Publico Autorizado, si este no aclarara plenamente toda duda derivada del dictamen, entonces se requerirá en segundo termino al Contribuyente. De modo que, así se podrá cerciorar si fueron cumplimentados todos los aspectos normativos que corresponden a la práctica profesional. Sobre todo, si el contribuyente ha declarado y pagado debidamente todos sus impuestos a los que esta obligado.
15. En el ejercicio de su trabajo de auditoría, e Contador Público Autorizado, podrá detectar situaciones dentro de la contabilidad o bien dentro de las operaciones de las entidades que se sujetan a su revisión, teniendo la obligación de observarlos al mismo contribuyente, a efecto de que regularicen dicha situación, y tengan que enterar los tributos que pudieran haberse omitido por cualquier circunstancia por parte del contribuyente auditado. En todo caso, de persistir dicha omisión, el Auditor estará obligado a informarlo en su dictamen, que dependiendo de su gravedad, podrá ser con salvedades, con abstención de opinión o negativo.
16. Practicada la Auditoria, sea con fines meramente financieros o bien fiscales, el Contador Público Autorizado, deberá emitir necesariamente su opinión profesional de dicha revisión a través de su Dictamen, y dependiendo de las circunstancias este podrá dar una opinión o Dictamen limpio o sin salvedades, cuando se cerciore que el Contribuyente tiene todo en orden y ha cumplido a cabalidad con toda obligación de índole fiscal. O bien, como resultado de su revisión, detecte la existencia de desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera, o por limitaciones en el alcance de su examen, que al existir cualquier excepción de importancia relativa, sean significativas, de gran impacto financiero, el auditor deberá

emitir, según sea el caso, una opinión o Dictamen con salvedades, una abstención o una opinión negativa, dependiendo la gravedad de la circunstancia.

17. En caso que el Dictamen Fiscal le sean detectados errores, la Autoridad Fiscal podrá implementar se apliquen otras facultades de comprobación, a fin de determinar si dichas omisiones son simples errores o corresponden a una elusión o evasión fiscal. Estableciendo sanciones tanto al contribuyente en sentido de determinar un crédito fiscal con y accesorios. Como al mismo Contador Público Autorizado, sanciones que comprenden desde el exhorto, a la amonestación, o bien en la suspensión de los efectos del registro, hasta la cancelación definitiva del registro.
18. El procedimiento secuencial de revisión del Dictamen Fiscal, consiste esencialmente en el cumplimiento de las facultades de revisión de la autoridad, atributos destacados en referencia al artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación. Esta facultad de la Autoridad, le permite cerciorarse si el trabajo desarrollado por el Contador Público Autorizado que reviso los Estados Financieros del Contribuyente, fue practicada conforme se tiene señalado en Ley, siendo lineamientos establecidos por la misma autoridad, como por las normas Colegiales Profesionales. Es decir, la autoridad revisara la actuación profesional del trabajo desarrollado por el auditor, enfocado al aspecto impositivo, a efecto de que el contribuyente haya declarado todos los tributos en tiempo, modo y forma, y que fue constatado así por el contribuyente, teniendo la obligación de destacar cualquier circunstancia u omisión de impacto fiscal y que haya sido subsanado, de lo contrario deberá en su Dictamen emitirlo con salvedades o abstención de opinión.
19. Por lo que se puede y se debe tener como conclusión, que con la Opinión o el Dictamen que se emite como resultado de los trabajos de auditoría, el Contador Público Autorizado proporciona a los usuarios un grado adicional de credibilidad sobre las características de la información contable del Contribuyente sujeto a revisión o auditoría. En otras palabras, fortalece la utilidad y la confiabilidad de dicha información. Y sobre todo, como un medio de fiscalización indirecto por parte de la autoridad, que al establecer una revisión sistemática y procedimental y sobre un franco análisis de la información fiscal que contiene el Dictamen, puede ejercer acciones de comprobación derivadas de las cualquier omisión o inconsistencia, por simple que parezca.

A. MATEOS MATEOS,
REFORMA 197,
GD.

[4 MAR 1959
L. Gómez

DIARIO OFICIAL

ORGANO DEL GOBIERNO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)

"Año del Presidente Carranza"
Director: Dr. CAYETANO ANDRADE

Registrado como artículo de 2a. clase en el año de 1934. | MEXICO, JUEVES 30 DE ABRIL DE 1959 | Torno CCXXXIII | Núm. 51

SUMARIO

PODER EJECUTIVO	DEPARTAMENTO DE ASUNTOS AGRARIOS Y COLONIZACION
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	
Decreto que establece la Auditoría Fiscal Federal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes	Decreto que expropia la totalidad de los terrenos ejidales del poblado Pescaditos de Arriba, Municipio de Soyaltepec, Oax., en favor de la Comisión del Papaloapan, dependiente de la Secretaría de Recursos Hidráulicos
1	6
Acuerdo que modifica la autorización que se otorgó a la Financiera Comercial Mexicana, S. A., por aumento de su capital social	Decreto que expropia del ejido Mexicaltzingo, Ixtapalapa, D. F., una superficie de 18,040.00 M2., en favor de la Compañía Hidroeléctrica del Amacuzac, S. A.
2	8
Oficio que prorroga por dos años las exenciones de impuestos concedidas a la Compañía Vimaleri de México, S. A., conforme a la Ley de Fomento de Industrias de Transformación	Notificación al señor Félix Alarcón, con relación al expediente sobre confirmación y titulación de bienes comunales del poblado San Pablo Oxtotepec, Milpa Alta, D. F.
4	9
SECRETARIA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES	
Oficio que autoriza la Tarifa Especial número 101-B de los Ferrocarriles Nacionales de México	Resolución sobre ampliación de ejido al poblado La Presa, en Tlanhuato, Mich.
4	9
Oficio que autoriza la Tarifa Especial número 101-A de los Ferrocarriles Nacionales de México	Resolución sobre permuta de terrenos ejidales del poblado El Arenal, en Tumpico, Tam., por particulares y prestaciones ofrecidas por el señor Juan Durán Zambrano
5	10
SECRETARIA DE RECURSOS HIDRAULICOS	
Solicitud de concesión de derechos presentada por el señor Efrén Senda Alvarado, para utilizar aguas del arroyo Villa Hidalgo, en Teocaltiche, Jal.	Avisos Judiciales y Generales
5	12 a 32

PODER EJECUTIVO

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO que establece la Auditoría Fiscal Federal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

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, 6o. fracciones IV y XVI y 26 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, y 11 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1959, y

CONSIDERANDO que es el 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;

CONSIDERANDO que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visitas e

investigaciones 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 una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tiene 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 al Fisco, 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 destinados, debido a que no llegan a 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 establecidas 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:

ARTICULO 1o.—Se establece la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

ARTICULO 2o.—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.

ARTICULO 3o.—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 físicas 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 que se obtengan de las auditorías, investigaciones o verificaciones que se practiquen, las resoluciones que deben 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 ostentan 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, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Pro-

curaduría Fiscal de la Federación, promueva la nulidad de las resoluciones que se hubieren dictado lesionando los intereses del Erario Federal, así como que se denuncien al Ministerio Público Federal las irregularidades que se hubieren 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 Administradoras 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 a los organismos fiscales a que se refiere la fracción anterior que le turnen los expedientes, declaraciones y documentación de los causantes.

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

ARTICULO 4o.—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.

ARTICULO 5o.—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 3o., 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.

ARTICULO 6o.—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 miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la Dirección General de Profesiones.

ARTICULO 7o.—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.

Para los causantes con ingresos anuales menores de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que

establece este artículo; pero si lo utilizan no se practicarán las auditorías fiscales, en los términos del párrafo anterior.

ARTICULO 8o.—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 ajustaron 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, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación.

ARTICULO 9o.—Si como resultado de las pruebas selectivas practicadas 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, sólo para los efectos fiscales de este decreto.

II.—A turnar el expediente en que consten las actuaciones 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.—A notificar al colegio de contadores públicos respectivo las anteriores determinaciones.

ARTICULO 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 se dará a sus dictámenes el crédito que establece el artículo 7o. de este decreto.

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

I.—Un balance dictaminado por contador público registrado en la Auditoría Fiscal y el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio que se examina comparándolo con los estados correspondientes a los tres inmediatos anteriores.

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 aplicaron 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 del 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 causantes de Cédula II.

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

VIII.—Relación de todas las prestaciones fiscales a que está sujeto el causante, en la que se 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 en 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 crédito incobrables, provisión para fluctuaciones en inventarios, provisiones por depreciación y amortización, así como provisiones de pasivo.

TRANSITORIOS:

ARTICULO 1o.—El presente decreto comenzará a regir quince días después de su publicación en el "Diario Oficial".

ARTICULO 2o.—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 7o. 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 al causante.

ARTICULO 3o.—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 veintidós días del mes de abril de mil novecientos cincuenta y nueve.—**Adolfo López Mateos**,—Rúbrica.—El Secretario de Hacienda y Crédito Público, **Antonio Ortiz Mena**,—Rúbrica.

ACUERDO que modifica la autorización que se otorgó a la Financiera Comercial Mexicana, S. A., por aumento de su capital social.

Al margen un sello que dice: Poder Ejecutivo Federal.—Estados Unidos Mexicanos.—México.—Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—Departamento de Bancos, Moneda e Inversiones.—Número del oficio: 305-1-A-6629.—Expediente: 721.1/38059.

AUTORIZACIONES a Instituciones de Crédito. Se notifica la otorgada a esa sociedad, por aumento de capital.

Financiera Comercial Mexicana, S. A.
Isabel la Católica N. 45, Desp. 107.
C i u d a d .

En virtud de que esta Secretaría está conforme en que esa Institución aumente su capital social autorizado a la suma de \$10,000,000.00 y de que mediante oficio número 305-1-A-6630 de esta fecha otorgó aprobación a las reformas correspondientes a sus estatutos sociales, que se contienen en el testimonio de la escritura número 7578 de fecha 5 del presente mes, otorgada ante la fe del señor licenciado Enrique Montaña Carbajal, Notario Público No. 123 de esta ciudad, esta propia Secretaría, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 2o. de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, ha resuelto dictar el siguiente

ANEXO II

(Primera Sección)

DIARIO OFICIAL

Miércoles 30 de junio de 2010

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DECRETO por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria.

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

FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracción II del Código Fiscal de la Federación, y

CONSIDERANDO

Que la estructura actual de nuestro sistema fiscal resulta, en algunos casos, compleja y onerosa, tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal;

Que derivado de un diagnóstico al referido sistema fiscal realizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que tomó en consideración diversos estudios efectuados por organismos internacionales, así como por organizaciones y cámaras que agrupan a algunos sectores de contribuyentes de México, se advirtió que la complejidad mencionada provoca que los contribuyentes dediquen mayor tiempo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en comparación con otros sistemas tributarios;

Que en los últimos años se han implementado diversas medidas de simplificación tributaria, entre otras, la presentación vía Internet de declaraciones y pago de contribuciones, así como de algunos avisos y declaraciones informativas, y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación como medio de pago de dichas contribuciones;

Que en materia de compensaciones, los contribuyentes que opten por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, tienen la facilidad de presentar el aviso respectivo vía Internet sin necesidad de acudir a las oficinas de la autoridad fiscal;

Que actualmente los contribuyentes que presentan sus declaraciones de pagos provisionales y definitivos a través del Servicio de Declaraciones y Pagos de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en las que resulte saldo a favor, pueden optar por compensarlo contra pagos que realicen a través del mismo servicio, quedando relevados de presentar el aviso de compensación respectivo;

Que con el propósito de continuar avanzando en la simplificación administrativa, se estima conveniente implementar las siguientes medidas que permitirán que los contribuyentes cumplan más fácilmente y en un menor tiempo con sus obligaciones fiscales;

Que los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única deben presentar en forma mensual y anual la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para determinar ese impuesto, por lo que a efecto de disminuirles la carga administrativa se estima conveniente prever que puedan presentar únicamente la información del ejercicio en el mes siguiente al del término del ejercicio, con lo cual no se afectará el cumplimiento de la obligación a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de enviar al Congreso de la Unión, a más tardar el 30 de junio de 2011, un diagnóstico integral de ese gravamen;

Que tratándose del impuesto al valor agregado los contribuyentes se encuentran obligados a presentar información de ese impuesto en su declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta, así como a presentar mensualmente la información sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado de dicho gravamen en las operaciones con sus proveedores, por lo que a efecto de simplificar la entrega de la información mencionada el Ejecutivo Federal a mi cargo estima conveniente otorgar facilidades administrativas a efecto de que los contribuyentes sólo presenten la información mensual mencionada;

Que algunos contribuyentes tienen la obligación de presentar un dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales por contador público autorizado, lo que si bien constituye un instrumento de fiscalización indirecta, tiene un costo importante para los contribuyentes, adicional al costo normal de sus registros contables y al cumplimiento de otras obligaciones fiscales;

Que por las consideraciones expuestas se estima conveniente otorgar una facilidad administrativa a los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, en términos del Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, consistente en que puedan optar por no presentar dicho dictamen, lo cual les permitirá reorientar los recursos que actualmente utilizan para cumplir con esa obligación a cubrir otras necesidades;

Que la facilidad señalada en el considerando anterior no será aplicable a las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, toda vez que éstas ya cuentan con un beneficio fiscal consistente en que el dictamen que deben presentar sea simplificado, además de la importancia de mantener la fiscalización sobre los recursos que, por la figura de los donativos deducibles, deja de percibir el Fisco Federal;

Que no se otorga la facilidad relacionada con la presentación del dictamen antes señalada en los casos de fusión o escisión de sociedades o tratándose de entidades de la Administración Pública Paraestatal, ya que, en el primer caso, no se trata de una obligación recurrente de los contribuyentes, pues el dictamen se presenta en las operaciones propias de fusión o escisión, además de que se trata de operaciones en las que la presentación del dictamen permite que las mismas no tengan efectos fiscales para el contribuyente y, en el caso de entidades paraestatales, el dictamen también sirve como un mecanismo de control previo en el manejo de los recursos de este sector de la administración pública;

Que tomando en cuenta que en los dictámenes multicitados se reporta diversa información de los contribuyentes que es necesaria para las autoridades fiscales, se estima necesario que el ejercicio de la opción mencionada se sujete a que el contribuyente presente de manera directa ante las autoridades fiscales la información respectiva;

Que tratándose de la devolución mensual de saldo a favor del impuesto a los depósitos en efectivo, se estima conveniente otorgar una facilidad administrativa para que los contribuyentes obtengan tal devolución sin que deban dictaminar por contador público autorizado dicho saldo, siempre que presenten la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria, para que las autoridades fiscales estén en posibilidad de realizar la devolución de manera más expedita;

Que la firma electrónica avanzada es un importante instrumento para que los contribuyentes puedan presentar sus declaraciones a través de medios electrónicos, y para efectos de la autenticación de los datos de creación de dicha firma es necesario un certificado digital, el cual tiene una vigencia de dos años;

Que a diferencia de las personas morales que, por su naturaleza, no tienen la obligación de proporcionar datos biométricos para la obtención de la firma electrónica avanzada y que generalmente cuentan con una capacidad administrativa que les permite cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, las personas físicas, en muchos de los casos, no cuentan con la misma capacidad administrativa ni con los recursos para ello y además están obligadas a proporcionar datos biométricos, por lo que como una medida para disminuir la carga administrativa a las personas físicas en la renovación de su certificado digital, es conveniente establecer una vigencia de cuatro años para dichos certificados, y

Que el Ejecutivo Federal a mi cargo cuenta con las facultades para dictar medidas relacionadas con la administración y control de las obligaciones fiscales a fin de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes, he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO

ARTÍCULO PRIMERO.- Los contribuyentes que de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 22 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010, se encuentren obligados a presentar la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para determinar el impuesto empresarial a tasa única de los pagos provisionales y de la declaración del ejercicio, podrán optar por no presentar la información que debe entregarse en el mismo plazo que los pagos provisionales y presentar únicamente la información correspondiente al ejercicio fiscal, siempre que dicha información se presente dentro del mes inmediato siguiente al del término del ejercicio.

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general dará a conocer los medios y formatos en que deberá presentarse la información a que se refiere el presente artículo.

ARTÍCULO SEGUNDO.- Los contribuyentes del impuesto al valor agregado y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podrán optar por no presentar la información a que se refiere el artículo 32, fracción VII de dicha Ley, en las declaraciones del impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con la obligación de presentar mensualmente la información a que se refiere la fracción VIII del citado artículo 32.

ARTÍCULO TERCERO.- Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en los artículos 32-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 16 de la Ley del Seguro Social, se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, según corresponda, por contador público autorizado, podrán optar por no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo no estarán obligados a presentar la copia y los anexos a que se refiere la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

ANEXO II

(Primera Sección)

DIARIO OFICIAL

Miércoles 30 de junio de 2010

ARTÍCULO CUARTO.- Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el artículo 8, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, soliciten la devolución de la diferencia de dicho impuesto que resulte después de aplicar los procedimientos de acreditamiento y compensación a que se refieren los tres primeros párrafos del mencionado artículo, podrán optar por no presentar el dictamen a que se refiere el cuarto párrafo del artículo citado, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezca el Servicio de Administración Tributaria.

ARTÍCULO QUINTO.- Para los efectos del décimo párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, los certificados de firma electrónica avanzada de las personas físicas que se expidan a partir de la entrada en vigor del presente Decreto tendrán una vigencia máxima de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará sin perjuicio de que los certificados queden sin efectos de conformidad con los supuestos establecidos en el artículo 17-H del citado Código Fiscal de la Federación.

ARTÍCULO SEXTO.- El Servicio de Administración Tributaria y el Instituto Mexicano del Seguro Social, a través de su Consejo Técnico, en el ámbito de su competencia, podrán expedir las disposiciones de carácter general que sean necesarias para la correcta y debida aplicación del presente Decreto, mismas que se deberán publicar en el Diario Oficial de la Federación.

TRANSITORIOS

PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo su artículo cuarto que entrará en vigor a partir del 1 de septiembre de 2010.

SEGUNDO.- Lo dispuesto en el artículo tercero del presente Decreto será aplicable a los dictámenes sobre estados financieros que deban presentarse por el ejercicio fiscal de 2010 y posteriores.

Dado en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a veintinueve de junio de dos mil diez.- **Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.**- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, **Ernesto Javier Cordero Arroyo.**- Rúbrica.

BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1982.
2. Baqueiro, Edgar, Derecho Civil Introducción y Personas, Editorial Harla, México, 1995.
3. Burato, Alfredo, Manual de Finanzas Públicas, Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1967.
4. Burke, Edmund, Textos Políticos, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.
5. Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Editorial Themis, México, 1999.
6. Calvo Ortega, Rafael, Derecho Tributario, Civitas Ediciones, España, 2000.
7. Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, cuarta edición, Editorial Oxford, México, 2000.
8. De La Cueva, Arturo, Derecho Fiscal, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2007.
9. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.
10. De Juano, Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969.
11. Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial McGraw-Hill, México, 2003.
12. Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1998.
13. Francisco Cárdenas, Elizondo, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Porrúa, México, 1997.
14. García Belsunce, Horacio, Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.
15. García Maynes, Eduardo, Introducción el Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México, 2009.
16. Giannini, Archille Donato, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.
17. Gutiérrez Aragón, Raquel, Introducción a las Ciencias Sociales, Editorial Porrúa, México, 1997.
18. Lavín Hernández, Silvia, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Editorial Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.

19. Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1997.
20. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997.
21. Margáin Manautou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1999.
22. Martínez Vera, Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, México, 1981.
23. Molina Aznar, Víctor E., Como estar Preparado ante una Auditoria Fiscal, Editorial ISEF, México, 2004.
24. Peniche López, Edgardo, Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil, Vigésimo Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1997.
25. Ramírez Cardona, Alejandro, Sistema de Hacienda Pública, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1980.
26. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Editorial HARLA, México, 1986.
27. Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Trigésima Edición, Editorial Porrúa, México 2001.
28. Rojina Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo I, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1990.
29. Rojo Chávez, Juan José, Aciertos y Errores de los Criterios del SAT, Primera edición, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1998.
30. Sánchez de León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, México, 1998.
31. Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1999.
32. Sánchez Gómez, Narciso, Los Impuestos y La Deuda Pública, Editorial Porrúa, México, 1999.
33. Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1985.
34. Smith, Adam, La Riqueza de las Naciones. Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1958.
35. Torres López, Mario Alberto, Teoría y Practica de los Delitos Fiscales, Editorial Porrúa, México, 2000.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

1. Código Civil del Distrito Federal, vigente para 2010.
2. Código Fiscal de la Federación, vigente para 2010.
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
4. Diario Oficial de la Federación, cuarta sección, de fecha 26 de diciembre de 1990.
5. Diario Oficial de la Federación, de fecha 30 de abril de 1959.
6. Diario Oficial de la Federación, primera sección, de fecha 30 de junio de 2010.
7. Ley del SAT, vigente para 2010.
8. Ley General de Sociedades Mercantiles, vigente para 2010.
9. Ley Reglamentaria del Artículo 5º. Constitucional, Relativo al Ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.
10. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente para 2010.
11. Resolución Fiscal Miscelánea para los años 2009 y 2010.

NORMATIVIDAD PROFESIONAL

12. Código de Ética Profesional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009.
13. Circular 68/2009-2010 emitido por el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP, Vicepresidencia de Fiscal y la Comisión Representativa del IMCP ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT (AGAFF), junto con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), dan a conocer el “Modelo de informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente” (SIPRED 2009).
14. Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009.
15. Procedimientos de Auditoria de Aplicación General, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009.
16. SAT (AGAFF), junto con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), dan a conocer el “Modelo de informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente” (SIPRED 2009).