

163



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.

CAMPUS ARAGÓN

**"NECESIDAD DE REGULAR LA CONCLUSIÓN
ANTICIPADA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS ANTE
LA MANIFESTACIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE
PRESENTAR SUS ESTADOS FINANCIEROS
DICTAMINADOS".**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MIRIAM GONZÁLEZ FRANCO

ASESOR:
LIC. JUAN CARLOS ROMERO AVILA

MÉXICO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2002



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.

PAGINACION DISCONTINUA

DEDICATORIAS

A Dios por iluminarme y favorecerme con su bendición a lo largo de mi camino.

A la Universidad Nacional Autónoma de México

y

A la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón

Por ser el parte fundamental de mi desarrollo académico, permitiéndome ostentar un perfil profesional, con el cual pueda lograr una evolución personal y también una firme capacidad para solucionar problemas, sin importar su índole.

A mis padres:

María de Jesús Franco Arriaga
e
Hilario González Álvarez.

Por darme en todo momento su apoyo, paciencia y comprensión, con el único fin de permitirme, conocer el significado de las palabras amor, logro y realización.

A mis hermanos:

Fabiola, María del Rocío y Eduardo.

Por ser mis cómplices y aliados incondicionales en todo lo que he realizado con y sin éxito.

A mi mejor amigo:

José Arturo de la Rosa Peña

Por su apoyo, tolerancia y amor incondicional, por ser un compañero leal y crítico, que forma parte esencial de mi persona y vida, del cual no hubiere podido prescindir y sin el cual no hubiera podido lograr con tanta satisfacción y anhelo el presente trabajo.

A quien dedicó su tiempo para
la realización de la presente tesis:

Licenciado Juan Carlos Romero Ávila

Por ser parte de todos aquellos maestros que tan afanosamente nos incitaron a conocer
verdades plasmadas en libros; a explorar criterios ajenos; para lograr el propio; y así tener
una mentalidad equilibrada netamente con la realidad y el conocimiento.

A quien me abrió las puertas para ejercer esta profesión, siendo un ejemplar guía:

Licenciado Jorge Humberto Martínez Torres

Por depositar en mí su más entera confianza, guiándome en base a su experiencia, sin menoscabo de su sapiencia u posición laboral e intelectual, por no poner traba alguna a mi desarrollo y si brindarme el más fuerte apoyo para llegar a tener este logro.

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

Facultades de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias y revisar dictámenes de estados financieros.

1.1. Concepto de facultad.....	2
1.2. Concepto de autoridad fiscal.....	10
1.3. Fundamento legal que le otorga a la autoridad fiscal la facultad de practicar visitas domiciliarias y revisar dictámenes.	
1.3.1. Fundamento constitucional.....	13
1.3.2. Fundamento ordinario.....	15

CAPÍTULO 2

Naturaleza jurídica de las visitas domiciliarias y del dictamen de estados financieros.

2.1. La visita domiciliaria.....	26
2.1.1. Concepto de visita domiciliaria.....	27
2.1.2. Forma de inicio de las visitas domiciliarias.....	28
2.1.3. La orden de visita domiciliaria y sus requisitos.....	33
2.1.4. La terminación de las visitas domiciliarias.....	44
2.1.5. Finalidad de las visitas domiciliarias.....	50

2.2. El dictamen.....	50
2.2.1. Concepto de dictamen de estados financieros.....	58
2.2.1.1. Requisitos y contenido del dictamen de estados financieros.....	62
2.2.2. Profesionistas autorizados para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes del fisco federal.....	68
2.2.3. Sujetos obligados a dictaminar sus estados financieros.....	73
2.2.4. El aviso de dictamen para presentar los estados financieros dictaminados.....	80
2.2.4.1. Requisitos y contenido del aviso.....	82
2.2.5. Finalidad del dictamen.....	84

CAPÍTULO 3

Ineficacia del dictamen de estados financieros ante la practica de una visita domiciliaria.

3.1. Artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma que entro en vigor en 1999.....	87
3.1.1. Interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: obligación de la autoridad fiscal de concluir anticipadamente las visitas domiciliarias.....	89
3.2. Artículo 47, del Código Fiscal de la Federación: Texto vigente.....	94
3.2.1. Causa que dio origen a esta reforma.....	96
3.3. Naturaleza de las facultades otorgadas a las autoridades administrativas dentro del artículo 47, del	



Código Fiscal de la Federación.....	100
3.4. Facultad discrecional y facultad reglada.....	102
3.4.1. Desvlio de poder.....	108
3.5. Ineficacia del dictamen fiscal ante la facultad prevista en el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.....	109
3.5.1. Perjuicios causados al contribuyente por las facultades previstas en el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.....	110

CAPÍTULO 4

Solución al problema observado.

4.1. Necesidad de reformar el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.....	113
4.2. Necesidad de regular la facultad otorgada a la autoridad fiscal para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, ante la manifestación del contribuyente de presentar sus estados financieros dictaminados.....	115

CONCLUSIONES.....	116
-------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

En la actualidad por mandato constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Asimismo el Código Fiscal de la Federación establece, que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; y sólo en defecto de estos, actúa la autoridad administrativa, esto es, opera la autodeterminación de contribuciones.

Efectivamente, es a cargo de los contribuyentes y no de las autoridades, en principio, la determinación de la cantidad a pagar, de acuerdo con la realización de los supuestos o hipótesis de hecho que señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, y de cuya realización se genera el gravamen a cargo de los contribuyentes.

Mientras que de conformidad con nuestra Carta Magna, la autoridad fiscal podrá practicar visitas domiciliarias únicamente podrá exigir 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.

En esa tesitura, el Código Fiscal de la Federación, establece a favor de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público una serie de facultades de

comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, entre las que destacan, tanto la práctica de visitas domiciliarias como la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales. Esta última se da, ante la obligatoriedad que determina el propio Código, de la realización del dictamen fiscal para unos contribuyentes y la optatividad del mismo para otros.

En tal vertiente, el dictamen de estados financieros que para fines fiscales emite el contador público autorizado, constituye un instrumento de fiscalización efectivo, para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al permitirle controlar fiscalmente a un considerable número de contribuyentes, a un bajo costo operativo.

Sin embargo, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, en su texto actual, merma la eficacia del dictamen fiscal, al otorgar a las autoridades hacendarias una facultad discrecional para terminar anticipadamente una vista domiciliaria, ante la manifestación del contribuyente de presentar su estados financieros dictaminados y más aún cuando tal terminación sólo procede respecto de aquellos contribuyentes que optan por dictaminarse y no respecto de los que están obligados.

En efecto, la facultad discrecional que se concede a la autoridad fiscal para terminar anticipadamente una visita domiciliaria, se traduce en un menoscabo a

los derechos de los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, ante su abuso en el ejercicio de sus facultades de comprobación, estos es, no hay un límite en su actuación, que lamentablemente en la práctica, lleva a la autoridad fiscal a utilizar dicha facultad discrecional, para la tomar de decisiones arbitrarias, ajenas del todo al fin que se persigue que no es otro que el de llevar a cabo una debida recaudación para solventar el gasto público y así lograr el bien común, siendo pertinente resaltar que la revisión del dictamen de estados financieros de aquellos contribuyentes obligados o no en su presentación, no aleja a la autoridad del logro de dicho fin, y si le permite una debida, legal y sana relación con los contribuyentes, al reconocer la importancia y validez de aquello que se esta manifestando a través del dictamen de estados financieros.

Así entonces, durante el desarrollo del presente trabajo estudiaremos a la facultad y a la autoridad fiscal como figuras jurídicas, así como las facultades a cargo de esta última, para practicar visitas domiciliarias y revisar dictámenes de estados financieros, procediendo a analizar la naturaleza jurídica de ambas figuras, mencionando sus principales conceptos y finalidades, para en su momento tratar la ineficacia del dictamen fiscal ante la práctica de una visita domiciliaria y determinar así una solución al problema observado.

CAPÍTULO 1.

**Facultades de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias y
revisar dictámenes de estados financieros.**

1.1. Concepto de facultad.

1.2. Concepto de autoridad fiscal.

1.3. Fundamento legal que le otorga a la autoridad fiscal la facultad de
practicar visitas domiciliarias y revisar dictámenes.

1.3.1. Fundamento constitucional.

1.3.2. Fundamento ordinario.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**Facultades de las autoridades para practicar visitas domiciliarias y
revisar dictámenes de estados financieros.**

1.1. Concepto de facultad.

El origen de la palabra facultad como tal, devine de la voz latina *facul*, equiparada etimológicamente a *facilis* voz del verbo *facere* que significa hacer, misma que desde un punto de vista filosófico se entiende como "el principio activo próximo o inmediato de una actividad cualquiera que se atribuye al alma"¹, tomando a esta última como el principio que rige toda actividad humana, siendo menester señalar que existen diversas teorías que abordan la diversidad del alma como potencia en el actuar humano; sin embargo, en la actualidad la noción sustancial del alma como principio rector de la facultad se ha ido abandonando, para llegar a caracterizar a la misma como la autodeterminación y dirección de las funciones psico espirituales.

Lo anterior es así, ya que según la psicología moderna, las facultades anímicas no son susceptibles de comprobación experimental, no siendo el caso con

¹ Manuel Ossorio y Fiori et al. Enciclopedia Jurídica Ormeba Argentina, Driskill S A , 11° ed 1979. pág. 786

funciones o actividades psíquicas, tales como el raciocinio, la voluntad, la imaginación o el sentimiento.

Por lo tanto, facultad en un sentido netamente genérico, es aquella capacidad que tiene el hombre para autodeterminarse y orientar conscientemente su actividad, es decir, es la potencia física o moral que nos permite realizar cualquier cosa.

Dentro de la Teoría General del Derecho se observa una facultad jurídica que se entiende como, "el derecho subjetivo o sea la capacidad o posibilidad normativamente atribuida a una persona, para ejercer por si o por medio de representante, una acción jurídicamente organizada"².

De lo anterior se desprende que el derecho subjetivo es la facultad que el individuo tiene con relación a los miembros del grupo social al que pertenece y también en relación al Estado del que forma parte, y a su vez la facultad es el derecho subjetivo que tiene todo hombre de exigir de los demás una conducta, realizando actos lícitos para tal finalidad.

El maestro Efraín Moto Salazar³, menciona que la facultad como derecho subjetivo, se divide en tres grupos:

² *Idem*.

³ *c.f. Elementos de Derecho*, 43ª edición, México. Porrúa, 1998, pág. 15.

1. Los derechos subjetivos públicos, que son los que tiene el hombre, por el solo hecho de serlo, sin tomar en cuenta su sexo, edad o nacionalidad, como lo es el derecho a la vida y la libertad.

2. Los derechos subjetivos políticos, que son los que tienen los individuos cuando actúan en calidad de ciudadanos, integrantes de un Estado, como lo es el derecho a votar o ser electo.

3. Los derechos subjetivos civiles, que son los que tiene el individuo en su carácter privado, como lo es el derecho del padre a educar a sus hijos. Estos derechos subjetivos civiles se dividen en personales y patrimoniales; los primeros también llamados personalísimos, son inherentes al sujeto, es decir no son transmisibles, por ejemplo, el derecho al nombre o al honor; los segundos son de carácter económico y se dividen en reales y de obligación, entendiéndose como reales, aquellos que conceden a un titular un poder directo o inmediato sobre una cosa materia de derecho; y como de obligación, también llamados de crédito, los que tienen su origen en una relación inmediata.

Las facultades como derechos subjetivos son reconocidos y protegidos a las personas en disposiciones de carácter legal, de ahí que entendamos a estos como un conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley, para realizar determinados actos en satisfacción de sus propios intereses.

El concepto Jurídico de facultad, según el Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Indica que alguien está investido jurídicamente (por una norma de derecho) para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos (celebrar un contrato, otorgar un testamento, revocar un poder). En tal virtud, el concepto de facultad jurídica presupone la posesión de una potestad o capacidad jurídica, para modificar validamente la situación jurídica".⁴

De conformidad con el concepto anteriormente aludido, en el derecho público, la noción de facultad u capacidad, se encuentra asociada a la noción de competencia, por lo que, enfocándonos ahora, de manera concreta a la actividad administrativa a cargo del Estado, en todo acto de molestia que ejerza el gobernante en contra del gobernado, no basta que se emita por una autoridad, sino que es necesario que provenga de una autoridad que de manera expresa sea competente para ello.

De la misma manera que los actos jurídicos de la vida civil requieren de una facultad u capacidad especial para ser realizados, en los actos del Poder Público se requiere de una competencia del órgano que los ejecuta, es decir, aquella facultad contenida en ley u reglamento que les permita un determinado actuar.

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano 12ª ed México, Editado por Porrúa y la Universidad Autónoma de México. 1998 pág 1407

El maestro Gabino Fraga⁵, señala que la competencia en el derecho administrativo tiene una significación idéntica a la capacidad en el derecho privado, que se traduce en un poder legal para realizar determinados actos, sin embargo, guardan rasgos que les son propios, tales como:

1. La competencia siempre requiere de un texto expreso de la ley para que pueda existir; mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción.

2. Para los órganos de la Administración Pública el ejercicio de la competencia es obligatorio, en tanto que el ejercicio de facultad u capacidad en el derecho privado queda al arbitrio del particular.

3. La competencia por lo general se encuentra fragmentada, entre diversos órganos, de tal forma que para la realización de un mismo acto jurídico intervienen varios de ellos.

4. La competencia como tal no se puede renunciar ni ser objeto de pactos que comprometan su ejercicio.

⁵ vid. Gabino Fraga Derecho Administrativo 39ª ed México, Editorial Porrúa, 1999 pág 268

5. La competencia es constitutiva del órgano que la ejerce y no un derecho del titular del propio órgano, por lo que este no puede delegar ni disponer de ella si no en el caso de que la propia ley lo consienta.

En México las diversas leyes orgánicas y reglamentos interiores tienen como objeto fijar dicha competencia a sus autoridades (por ejemplo, La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Reglamento Interior de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, los Convenios de Coordinación Fiscal entre los Estados y la Federación, etcétera).

Existe una problemática en el ejercicio de facultad u competencia que mediante ley o reglamento se otorga a la autoridad, es decir, cuando esta facultad se traduce en reglada o discrecional, entendiendo que la primera se reduce a que la autoridad debe dictar el acto que ineludiblemente la ley señala una vez realizados los hechos o hipótesis que en ella se establecen; la segunda es aquella que le permite a la autoridad un obrar elástico o diferente, dándole inclusive la facultad de no obrar. En tal virtud y dada la complejidad del tema e importancia para el desarrollo del presente trabajo, es que se abordaran más adelante.

En el ámbito fiscal, entorno sobre el cual se desarrolla el presente estudio, la autoridad tratándose de contribuciones de carácter federal, necesita de facultades (competencia) para efecto de poder verificar si lo declarado por los contribuyentes

respecto de contribuciones a su cargo, son las correctas, o bien, para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones establecidas a su cargo, a fin de determinar si estas son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor. Dichas facultades se entienden como de comprobación y le son otorgadas a la autoridad de manera directa por nuestra legislación fiscal, a través del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación.

En opinión de Roberto Álvarez, "las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata busca alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente."⁶

Tratándose de las facultades de comprobación, los maestros Jesús Quintana y Jorge Rojas, afirman que "Por medio de esos actos el fisco determinará la realización de hechos generadores, revisando la documentación contable de contribuyentes, las declaraciones presentadas, las actas de visita levantadas en el domicilio fiscal de los mismos, y los dictámenes de estados financieros de las empresas por contadores públicos, mediante los cuales efectuará la determinación y liquidación de obligaciones a cargo de los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno"⁷

⁶ Cit. Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, 2ª edición, México, Haria, 1986, pág. 223

⁷ Jesús Quintana Valtierra, Jorge Rojas Yáñez, Derecho Tributario Mexicano, México, Trillas, 1991, pág. 342.

El artículo 42 del Código Fiscal Federal, de manera clara establece como facultades de comprobación por parte de las autoridades hacendarias las siguientes:

- a) El rectificar errores u omisiones en las formas oficiales;
- b) Requerir la exhibición de la contabilidad;
- c) Practicar visitas domiciliarias;
- d) Efectuar la revisión de dictámenes;
- e) Verificar la expedición de comprobantes;
- f) Practicar avalúo o verificación física de bienes en transportes;
- g) Recabar de funcionarios y empleados públicos y fedatarios, informes y datos, y;
- h) Denunciar la comisión de posibles delitos fiscales.

Acorde a lo anterior, el artículo 11, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 31 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, enmarcan de manera específica las atribuciones de las autoridades fiscales en materia de contribuciones federales.

1.2. Concepto de autoridad fiscal.

El concepto jurídico de autoridad "indica que alguien esta facultado jurídicamente para realizar un acto válido, presupone la posesión de capacidad o potestad para modificar válidamente la situación jurídica de los demás."⁸

El significado jurídico relevante de la noción de autoridad presupone la idea de una investidura, por lo que la noción de autoridad jurídica, gira así alrededor del concepto de facultad, la cual indica el poder o capacidad de un individuo o grupo para modificar la situación jurídica existente de cualquier gobernado.

Concretándonos a la materia administrativa, la autoridad es aquella persona física, que es trabajador del estado, dotada por la ley de poder público.

El maestro Gabino Fraga afirma que, "cuando la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a estos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano esta investido de facultades decisión y de ejecución, se está frente a un órgano de autoridad"⁹

⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op Cit, pág 286

⁹ Derecho Administrativo. 20ª edición. México Porrúa. 1980. pág 490

Aunado al criterio anteriormente referido, se considera que autoridades son aquellos funcionarios públicos "que tienen la facultad de mandar, decidir y hacer cumplir ordenes."¹⁰

De las anteriores definiciones transcritas, se desprende el hecho de que, los funcionarios públicos están dotados de autoridad, es decir están provistos de poder público, de poder de decisión y ejecución; asimismo pueden, si la ley les autoriza, trasladar parte de esa autoridad a otros funcionarios y empleados públicos a través de un acto de delegación de facultades, en forma temporal o indefinida.

Dado lo anterior, quien tiene competencia como autoridad fiscal, en materia de contribuciones federales, es el Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo preceptuados por el artículo 11, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Resulta conveniente precisar algunas de las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria, concernientes a las facultades de comprobación en materia de contribuciones federales :

1.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derecho, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo con la Legislación aplicable.

¹⁰ Manuel Maria Diez, Derecho Administrativo, Buenos Aires, Bibliografía Omeba, pág 345

2.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal Federal.

3.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

4.- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

En efecto, el Servicio de Administración Tributaria conforme al artículo 11 citado, tiene la atribución de ejercer las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales y aduaneras, tales como la visita domiciliaria y la revisión de dictámenes de estados financieros, sin embargo dicha autoridad, cuenta con diversos servidores públicos y unidades administrativas. Por lo tanto, para conocer con toda claridad la autoridad competente en materia de visitas y revisión de dictámenes, resulta necesario remitirnos al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001, que es donde se encuentran la autoridades legitimadas para tal efecto.

1.3. Fundamento legal que le otorga a la autoridad fiscal la facultad de practicar visitas domiciliarias y revisar dictámenes.

1.3.1. Fundamento constitucional.

En el sistema jurídico mexicano, específicamente en materia Constitucional y Fiscal, se contempla la necesidad de que la autoridad, como representante del Estado, pueda comprobar el cumplimiento de las obligaciones del destinatario de la norma tributaria, disponiendo de diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación.

La visita domiciliaria y la revisión de dictámenes financieros, están contemplados como medios a través de los cuales el fisco ejerce su facultad de comprobación, encontrando dichos medios su base y fundamento constitucional en lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, a través de sus párrafos primero, octavo y onceavo, que a la letra versan lo siguiente:

"ARTICULO 16 - Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

(...)

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

(...)

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."

En primer término, es claro que en el precepto constitucional transcrito, se establece la regulación facultativa para poder llevar a cabo una visita domiciliaria, regulación que se observa a través de sus párrafos primero, octavo y onceavo; asimismo en dicho numeral se establecen los requisitos mínimos que deben ser

respetados en cualquier persona (contribuyente) durante el desarrollo de una visita domiciliaria. Estos requisitos se pueden dividir en dos grupos: los que se relacionan con las formalidades de los actos de molestias (presentación de orden escrita por parte de la autoridad que realiza la visita), y aquellos que guardan relación con las formalidades establecidas para los cateos y que por disposición expresa de la Constitución se aplican a la visita domiciliaria.

En segundo término, se considera que la revisión de dictamen, tiene su fundamento constitucional, en el onceavo párrafo, del transcrito artículo 16, Constitucional, en cuyo contexto se faculta al fisco para: "exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales", lo cual obliga y faculta al fisco a revisar el dictamen del contribuyente siguiendo el procedimiento previsto en el texto legal.

1.3.2. Fundamento ordinario.

El Código Fiscal de la Federación, como ordenamiento jurídico rector de los procedimientos fiscales, establece los requisitos formales y procesales que deben cumplirse durante el desarrollo de un visita domiciliaria y ante una revisión de dictámenes de estados financieros.

De esta manera, en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, se señalan las facultades de comprobación, a través de las cuales la autoridad fiscal

podrá verificar que un contribuyente, responsable solidario o terceros, hayan cumplido adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

El artículo 42 del Código en comento señala:

"ARTICULO 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 y 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, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo a 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 del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales;

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

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

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

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

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

Del artículo transcrito, se desprende que en su fracción onceava, contempla como una facultad de comprobación específica, la práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos; ahora bien, el inicio y desarrollo de la visita se encuentra regulado en los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación. Para tal efecto, la visita se integra en términos generales de las siguientes etapas:

- 1.- Diligencia para notificar la orden de visita y requisitos del oficio que contiene la orden.
- 2.- Diligencia para el inicio de la visita.
- 3.- Desarrollo de la visita y los diversos actos y hechos que se suscitan en el mismo.
- 4.- Diligencia para el cierre de visita.
- 5.- Autocorrección fiscal.

6.- Determinación del crédito fiscal y requisitos de la resolución que lo determina.

Respecto al dictamen de estados financieros, su fundamento legal lo encontramos en la fracción IV, del artículo 42 en estudio, cuyo texto faculta al fisco para "revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales".

Lo anterior es así, pues el fisco requiere constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales dentro del ámbito de su competencia siendo necesario puntualizar que el fundamento reglamentario de esta revisión de estados financieros, está basado en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual señala el procedimiento de revisión del dictamen para efectos fiscales.

En la actualidad el dictamen fiscal ha venido a regirse en diferentes disposiciones fiscales, siendo su fuente primordial el Código Fiscal y su Reglamento; no omitiendo aclarar que tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto al Activo, también surgen algunos conceptos sobre este tema.

Dentro del Código Fiscal de la Federación encontramos regulado al dictamen en a través de los siguientes numerales:

I. El artículo 32-A, el cual refiere a la obligación que tienen determinados contribuyentes a dictaminarse y quienes no lo están, así como la opción que tienen estos últimos para hacerlo, asimismo nos habla del aviso del dictamen y la presentación de este.

II. El artículo 52, establece tipos de dictámenes, los requisitos necesarios que deberán cubrir los contadores públicos para obtener su registro, nos habla de la sobre el dictamen o declaratoria y normas de auditoría, así como del Informe sobre la revisión de la situación fiscal del dictaminado, del alcance de la opinión, de las sanciones para el contador público, del registro de despachos de contadores públicos.

III. El artículo 83, fracción X, en el que se establece la infracción por no dictaminar sus estados financieros cuando es obligatorio o presentarlos fuera de tiempo.

IV. El artículo 84, fracción IX, en el que se establece la sanción por la infracción antes mencionada.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las siguientes disposiciones, destinadas a regular el dictamen de estados financieros las cuales se procederán a enumerar:

I. Artículo 44 Bis I. Establece a los contribuyentes no obligados a ser dictaminados.

II. Artículo 45. Se refiere a la solicitud para registrar al contador público.

III. Artículo 45-A. Establece los requisitos del aviso de los contadores públicos registrados o de los que deseen obtener su registro, en los términos del artículo 52 del Código.

IV. Artículo 46. Habla del termino para presentar el aviso para los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar.

V. Artículo 47. Establece los avisos que no surten efectos, referentes a estados financieros dictaminados.

VI. Artículo 48. Se refiere a la sustitución del contador público y a la renuncia de la presentación del dictamen.

VII. Artículo 49 Dispone los plazos para presentar el dictamen, carta de presentación y documentación.

VIII. Artículo 50. Establece los documentos que se deben adjuntar al dictamen.



IX. Artículo 51. Determina los requisitos que deben contemplar los documentos que acompañan al dictamen.

X. Artículo 51-A. Establece la información que debe contener el dictamen fiscal simplificado.

XI. Artículo 51-B. Determina los requisitos que debe reunir la información relativa al dictamen fiscal simplificado.

XII. Artículo 52. Refiere el cumplimiento de normas de auditoría y abstención de opinión.

XIII. Artículo 53. Establece los impedimentos para dictaminar sobre estados financieros.

XIV. Artículo 54. Se refiere al informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

XV. Artículo 55. Establece el procedimiento de revisión del dictamen y otros documentos.

XVI. Artículo 56. Determina la iniciación de las facultades de comprobación de contribuyentes dictaminados.

XVII. Artículo 57. Establece las causales de suspensión o cancelación de registro a contadores facultados para dictaminar.

XVIII. Artículo 58. Establece el procedimiento para suspender o cancelar el registro antes mencionado.

De lo anterior se concluye que el Código Fiscal y su Reglamento nos presentan los conceptos, objetivos, tipos y normas que se deben seguir para la realización de un dictamen, así como el procedimiento que deben llevar a cabo las autoridades al momento de efectuar la revisión de los mismos, principios que se analizarán posteriormente.

CAPÍTULO 2.

Naturaleza jurídica de las visitas domiciliarias y del dictamen de estados financieros.

2.1 La visita domiciliaria.

2.1.1. Concepto de visita domiciliaria.

2.1.2. Forma de inicio de las visitas domiciliarias.

2.1.3. La orden de visita domiciliaria y sus requisitos.

2.1.4. La terminación de las visitas domiciliarias.

2.1.5. Finalidad de las visitas domiciliarias.

2.2 El dictamen.

2.2.1. Concepto de dictamen de estados financieros.

2.2.1.1. Requisitos y contenido del dictamen de estados financieros.

2.2.2. Profesionistas autorizados para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes del fisco federal.

2.2.3. Sujetos obligados a dictaminar sus estados financieros.

2.2.4. El aviso de dictamen para presentar los estados financieros dictaminados.

2.2.4.1. Requisitos y contenido del aviso.

2.2.5. Finalidad del dictamen.

Naturaleza jurídica de las visitas domiciliarias y del dictamen de estados financieros.

2.1. La visita domiciliaria.

En materia tributaria existe una realidad ineludible, y es que, por lo menos en nuestro país casi nadie cumple con las obligaciones fiscales de manera voluntaria, sino que se les obliga a cumplir, pues las autoridades exactoras pueden hacer que se cumpla coactivamente dicha obligación. Como consecuencia de lo anterior, resulta razonable que las autoridades fiscales tengan facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en materia tributaria, y en ese sentido lo entendió el constituyente al redactar el artículo 16 de nuestra Constitución, otorgando a dichas autoridades la facultad de practicar visitas domiciliarias.

La facultad de practicar dichas visitas es uno de los principios constitucionales en materia fiscal de mayor trascendencia tanto para los contribuyentes en su carácter de gobernados, como para las autoridades hacendarias, puesto que, por un lado, constituye una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio y por otro puede ser el límite existente entre el ejercicio de una facultad razonada y arbitrariedades por parte de las autoridades, lo cual es objeto del presente trabajo.

A continuación trataremos brevemente las etapas básicas de una visita de auditoría y analizaremos las consecuencias que para los contribuyentes pueden tener algunos aspectos de las mismas, con el objeto de demostrar que tales procedimientos de fiscalización constituyen actos de molestia.

2.1.1. Concepto de visita domiciliaria.

Para establecer un concepto de la visita domiciliaria debemos atender a los elementos que enmarca el artículo 16 de la Constitución Política, considerando que de este se desprende la facultad de la autoridad administrativa para la práctica de las mismas.

En efecto, en el artículo 16 en comento, se enmarcan principios sobre los cuales se fundamentará y desarrollará la visita domiciliaria, tales como; el hecho de poder practicarlas; el poder exigir la exhibición de libros y papeles (documentos que integran la contabilidad) para poder así, verificar que el individuo sujeto a dicho procedimiento, ha cumplido de manera cabal con sus obligaciones fiscales, siendo esta última observación el objetivo primordial de la visita domiciliaria.

El Licenciado Leopoldo Rolando Arreola, define a visita domiciliaria como el "Procedimiento regulado por el CFF que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio CFF les otorga, a fin de

revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias¹¹.

Por tanto, se concluye que una visita domiciliaria es aquella que practican las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero, para poder verificar que el contribuyente ha cumplido las obligaciones que marcan las leyes fiscales, mediante la revisión de los documentos integrantes de la contabilidad, regulándose su procedimiento por el Código Fiscal de la Federación.

2.1.2. Forma de inicio de las visitas domiciliarias.

Del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende el primer lineamiento respecto al inicio de las visitas domiciliarias, toda vez que las mismas deberán sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, las cuales también se contienen en el propio artículo 16, que a la letra versa:

“ARTICULO 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

¹¹ Cit. Luis Humberto Gutiérrez Delgado, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., 1999, pág. 97.

(...)

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hallan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia."¹²

De la anterior transcripción se advierte que las visitas domiciliarias sólo pueden iniciar con una orden, que para tal efecto se haya expedido, y en ese sentido la interpreto le legislador ordinario, al redactar los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, mismos que señalan los requisitos mínimos que deberán contener los actos administrativos, así como específicamente los que deberá contener la orden de visita.

De la interpretación armónica de la fracción III y penúltimo párrafo del artículo 42, en relación con la fracción III, del artículo 44 del Código Fiscal en cita, se desprende que las visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las

¹² Loc. cit. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

obligaciones fiscales, se inician con la entrega de la orden respectiva, acto al que, debe seguir la identificación de los visitadores ante la persona con quien entienda la diligencia requiriéndola inmediatamente, para que designe dos testigos.

En relación a lo expuesto la Sala Superior, visible la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Epoca, año VIII, Octubre de 1995, pág. 43, que establece a la letra versa:

"VISITAS DOMICILIARIAS. SE INICIA EN EL MOMENTO EN QUE SE ENTREGA LA ORDEN CORRESPONDIENTE.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación de 1967, al iniciarse la visita debería entregarse la orden al visitado, de donde se sigue que es precisamente en este momento en que los visitadores realicen los actos propios de la verificación, por lo que será en el inicio de la visita cuando los visitadores deban identificarse y hacerse la designación de testigos.

Revisión No. 1166/83.- resuelta el sesión de 18 de octubre de 1984, por mayoría de 5 votos y uno en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez .- Secretario Manuel Castellanos Tortolero."

La finalidad perseguida con la entrega de la orden es evidente: únicamente así puede el afectado conocer en forma íntegra, cabal, y plena, el contenido del mandamiento y constatar si reúne o no los requisitos constitutivos de la privacidad de los particulares que son objeto de una inspección por parte de las autoridades fiscales, entre ellos la existencia misma de un mandamiento, su fundamentación y motivación, el destinatario del acto, la competencia de quien lo emite, las obligaciones de que se trate la verificación, los encargados de practicarla etc., por que solo de esta forma pueden alegar y probar en contra, al ejercitar su derecho

elemental de defensa, al que es correlativa la obligación de la autoridad de oír los argumentos del particular y recibir las pruebas que los apoyan, sino también la de proporcionarle todos los elementos adecuados al respecto, si se requiere que la garantía de audiencia sea realmente efectiva.

Respecto al inicio de la visita domiciliaria, el maestro Alejandro Martínez Bazalvivazo, indica que:

"Esta diligencia propiamente comienza con la notificación legal de la orden de visita (Art. 43, del CFF), y de manera inmediata o continua se procede a llevar a cabo una serie de actos y hechos que conforman la diligencia administrativa de inicio. Al respecto, se deben tomar en cuenta los siguientes requisitos generales:

1.- La visita debe realizarse en el lugar o lugares señalados en la orden (domicilio fiscal). Conforme al artículo 10, del CFF, si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio fiscal después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que se levante.

2.- Se debe practicar la diligencia en día y hora hábil (Art 13 del CFF); no obstante las autoridades fiscales pueden habilitar los días y horas inhábiles bajo determinados supuestos previstos en el último párrafo del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

3.- Los visitadores deben notificar la orden de visita e identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia. La entrega de la orden son dos hechos inmediatamente sucesivos que dependen uno del otro.

4.- Se deben designar dos testigos.

5.- Se debe levantar un acta de inicio de visita en la que se consignent de manera circunstanciada todos y cada uno de los hechos y situaciones que se vayan presentando en la diligencia de inicio, la cual deberá ir firmada por todos lo que participen en la misma."¹³

De conformidad con lo anteriormente transcrito, se sostiene el criterio de que las vistas domiciliarias iniciarán con la notificación de la orden de visita que para el efecto expida la autoridad competente, la cual para su emisión deberá contener los requisitos mínimos, que contempla la legislación vigente en la materia, mismos que se trataran en el siguiente punto a desarrollar.

¹³ Visitas Domiciliarias Fiscales. México, Tax Editores, 1999 pág 39

2.1.3. La orden de visita domiciliaria y sus requisitos.

La orden de visita es el primer acto administrativo por el que se notifica el inicio de la facultad de comprobación de las autoridades exactoras, y debe reunir los requisitos que se establecen en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, y 16 de la Constitución Mexicana.

También, se puede definir a la orden de visita domiciliaria como "un documento que sirve primordialmente para comunicar, la cual es relativa al despacho, formulación, orden o expedición de la acción estatal de que se trate; de comunicación también en el sentido de participar al contribuyente dicho mandamiento"¹⁴

De las definiciones dadas, se desprende que en este documento se identifica el acto de molestia, que de alguna forma afectará la esfera jurídica del particular o contribuyente visitado, especificándolo de manera concreta, delimitación que imposibilita a la autoridad el excederse de lo señalado o modificar el contenido, lo que no impide en ocasiones cometa violaciones al operar fuera del procedimiento legal.

¹⁴ José Luis Martínez Bahena, Análisis Jurídico de las Visitas Domiciliares México, Editorial. Sista, 1994, pág. 102.

Ahora bien, de la interpretación de los dispositivos constitucionales y legales mencionados en primer término, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido los requisitos mínimos que deben satisfacer las ordenes de visita, mismos que se abarcan a continuación.

Los multicitados requisitos que deben reunir las ordenes de visita son los siguientes:

A) Requisitos Constitucionales:

- 1.- Constar por escrito;
- 2.- Ser expedida por autoridad competente;
- 3.- Expresar el lugar que ha de inspeccionarse;
- 4.- Precisar el objeto de la visita;
- 5.- Al finalizar la inspección debe levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el visitado, y en su ausencia o negativa por autoridad que practique la diligencia;
- 6.- Las ordenes de visita deben cumplir los demás requisitos que al efecto señalen las disposiciones legales respectivas.



B) Requisitos legales:

- 1.- Debe constar por escrito;
- 2.- Señalar la autoridad que lo emite;
- 3.- Estar debidamente fundada y motivada;
- 4.- Expresar la Resolución, objeto o propósito de que se trate;
- 5.- Contener la firma del funcionario competente;
- 6.- Expresar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, y cuando se ignore, se señalar los datos suficientes que permitan su identificación;
- 7.- Señalar el lugar o lugares en que debe efectuarse la visita;
- 8.- El nombre de la persona o personas autorizadas para practicar la auditoria.

Es relevante señalar que los anterior requisitos descritos, son de suma importancia para una eventual defensa en contra de una orden de visita o sus posibles consecuencias, por lo que en tal virtud se analizarán a detalle.

1.- Constancia en mandamiento escrito.

El primer requisito fiscal que debe cumplirse al practicarse una visita, consiste en que la orden de visita que afecte a un contribuyente esté contenida en un mandamiento escrito.

Lo anterior es así ya que debe haber una constancia material en la que conste la existencia de la orden de visita, esto es, que mediante signos gráficos sea perceptible por los sentidos, y así el sujeto pasivo este en posibilidad de conocer la voluntad de quien lo emite, y verificar que se cumplan con los demás requisitos, que se analizaran posteriormente.

De manera inherente, la constancia por escrito de la orden de visita, permite a los particulares conocer y examinar su correcta y debida fundamentación y motivación que expone la autoridad; de donde se concluye que esta se convierte en una garantía de seguridad jurídica, tal y como lo reconoce Ignacio Burgoa Orihuela, cuyas consideraciones al respecto se hacen propias para los efectos del presente estudio.¹⁵

2.- Emisión por autoridad competente.

¹⁵ Vid. Ignacio Burgoa O. Las Garantías Individuales 24ª. Ed México. Editorial Porrúa. 1992 pág 611.

La expedición de las ordenes de visita, conforme al artículo 16 constitucional, ya transcrito, así como de su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corresponde a las autoridades que cuenten con competencia para ello.

En este sentido, al iniciar el desarrollo del presente estudio, se señalaron las principales disposiciones y conceptos referentes a lo que se entiende por autoridad competente en materia fiscal, los cuales para efectos del presente punto se tendrán por reproducidos.

Sin embargo, es importante aclarar que el funcionario que expide la orden de visita debe estar facultado de manera expresa para llevar a cabo tal actuación, así lo interpreto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que señala que, los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violaciones de garantía.

Asimismo, el requerimiento previsto por la fracción IV, del artículo 38, del Código Fiscal de la Federación, se encuentra íntimamente relacionado con la competencia, en el sentido de que la orden debe ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, lo cual también constituye una garantía de seguridad jurídica, esto es, no puede tratarse de firmas facsimilares ni de firmas impresas por sellos u otros mecanismos que impidan conocer la voluntad de la autoridad; en relación con esta determinación, el Poder Judicial Federal, se ha pronunciado, emitiendo el criterio que lleva como rubro, "FIRMA AUTOGRAFA. SI LA COPIA CON

QUE SE IDENTIFICA UNA RESOLUCIÓN NO LA LLEVA IMPRESA, ESTA ES INCONSTITUCIONAL".

3.- Determinar el sujeto pasivo de la inspección y señalar el lugar que ha de visitarse.

Siguiendo los lineamientos establecidos para los cateos, las ordenes de visita requieren de la especificación de la persona o personas que deben de soportar en su domicilio, la presencia de los agentes de la autoridad encargados de practicar la diligencia, ya se trate de averiguar el cumplimiento de las obligaciones propias o cargo de terceros también determinados, por lo que también es necesario que señalen el lugar que han de inspeccionar.

Lo anterior es así, ya que la vinculación se establece siempre entre sujetos, de tal manera que no es el lugar el que tienen que tolerar la inspección de la autoridad, sino la persona que la ocupa, a quien debe ir dirigida la orden, bien conocer el cumplimiento dado a sus obligaciones fiscales, o las relaciones que han tenido con terceros, relevantes para percatarse del acatamiento de las disposiciones fiscales por parte de estos últimos. Solo referida a una persona determinada, se configura jurídicamente una visita domiciliaria, por lo que la visita domiciliaria se da siempre respecto de alguien en relación con un lugar, debiendo ser ambos, sujeto y localidad, específicamente determinados.

Así, debe haber una conciencia exacta entre el destinatario de la orden y el lugar a visitar, expresándose ambos datos en tal forma que no admita dudas respecto de quien o quienes se ordena la visita y el lugar en que debe desarrollarse ésta.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación, en el precedente número SS-22, sostenido por la Sala Superior de este Tribunal que aparece publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 23, Tercera Época, Año II, noviembre 1989, página 14, que se pronuncia respecto a la necesidad de señalar específicamente el lugar donde ha de llevarse a cabo la visita domiciliaria, misma que a continuación se transcribe:

"ORDENES DE VISITA.- DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O DEL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SEAN MATERIA DE LA MISMA.- De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a los requisitos establecidos para los cateos, así como a los que se señalen en las leyes respectivas. Uno de los requisitos consiste en que la orden debe precisar el nombre así como el lugar y el objeto de la inspección. Por tanto, no se cumple con este requisito constitucional cuando se dicta una orden genérica que faculte un inspector para practicar visitas en determinada área geográfica, pues en este supuesto, queda a la elección del inspector y no de la autoridad que emita la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarlas.

Revisión No. 123/84.- Resuelta en sesión de 11 de junio de 1985, por unanimidad de 8 votos.

4.- Señalar el objeto de la Visita.

Una orden de visita se considera ilegal si no se señalan de manera específica el objeto, es decir, las contribuciones que comprenderá la revisión a efectuar. Lo anterior es así dado que no basta con que en la referida orden, se establezca revisar en lo general el estado del contribuyente frente a sus obligaciones fiscales, si no que además es necesario que se especifique el tipo de contribución sobre el que la autoridad hacendaria quiera ejercitar su facultad de comprobación, y asimismo precisar los ejercicios o periodos que pretendan revisarse.

Respecto de lo anterior, el Licenciado Martínez Bazalvivazo, señala "que cualquier acto que excediera del objeto expresamente plasmado dentro de la orden de visita sería nulo, pues dejaría al capricho del visitador determinar los alcances de la visita, lo cual violaría el principio de seguridad jurídica a que tiene derecho el contribuyente."¹⁶

En efecto, el expresar el objeto de la visita domiciliaria en la orden respectiva, es un elemento adicional de seguridad jurídica para los particulares, ya que el alcance del procedimiento de verificación está en función del objeto de la visita y es por eso que se debe de señalar con toda precisión. Es así como del conformidad con el artículo 16 Constitucional, la visita implicara solo la exhibición de libros y documentación relacionada con el objeto precisado en la orden.

¹⁶ Alejandro Martínez Bazalvivazo Op. cit. pág. 18

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.- Cumplir con los requisitos que dispongan las demás leyes fiscales.

Al respecto se observaran tres puntos fundamentales:

a) La orden de visita deberá ser notificada al visitado, para que surta efectos legales y pueda desarrollarse la práctica de la visita domiciliaria, de conformidad con lo que dispone la fracción II, del artículo 44, del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que dicha orden deberá ser hecha del conocimiento del visitado.

El acto jurídico de la notificación tiene como finalidad el dar a conocer o participar a alguien la existencia y contenido de una resolución administrativa que lo afecta o interesa, por lo que se concluye que el elemento esencial de la notificación es el de dar a conocer al interesado dicha resolución, para que este en posibilidad legal y material de dar cumplimiento a la misma o en su caso combatirla por los medios legales oportunos. En atención a lo señalado, es de enfatizarse que si la notificación no cumple con su propósito, desde luego, estará ilegalmente practicada.

b) La fracción III, del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, establece que los visitadores deberán identificarse en el acto en que inicie el procedimiento de revisión.

Al respecto Rodolfo Cartas y Graciela Anaya, señalan que los documentos con los que los visitadores pretenden identificarse, deberán expresar nombre y cargo

de la persona a favor de la cual se expide, número de la credencial, fecha de expedición, periodo de la vigencia y autoridad emisora; pero además agregan que se debe contener la firma, sello o logotipo oficial de quien proviene, fotografía de frente y de perfil del interesado. He de señalar que estos requisitos no se contienen en ningún precepto legal o reglamentario, lo que ocasiona ciertas controversias, respecto de alguno o varios de ellos.¹⁷

Sin embargo, se afirma que el ejecutor debe identificarse en forma pormenorizada al momento de iniciar la diligencia, es decir debe precisar el órgano que expidió el documento con el cual se pretende identificar, el fundamento legal que tiene para ello, el funcionario que los firma y su cargo, así como todos los datos relativos a su personalidad y representación, para que así el contribuyente tenga la certeza de que la persona que pretende llevar a cabo el procedimiento de verificación, efectivamente representa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y como consecuencia, pueda introducirse a su domicilio.

Lo anterior se puede ver reforzado con la Jurisprudencia 6/89 emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la Contradicción de Tesis denunciada por el Magistrado Lic. Don David Género Góngora Pimentel, Presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo ponente la Ministra Fausta Moreno Flores. Tal Tesis, obra en la Revista del Tribunal

¹⁷ Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal Editorial Themis. Colección de Ensayos Jurídicas. México 1996 pág 139.

Fiscal de la Federación, número 40, 3a. Época, Año IV, abril de 1991, página 16, que a la letra establece:

"VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LA PRACTICAN.- Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el ...NOMBRE de quien las expida para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitados y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.(25)."

c) De conformidad con la propia fracción III, del artículo 44, del Código Tributaria Federal, las autoridades deberán requerir al visitado para que designe dos testigos, si no son designados o estos no aceptan servir como tales, las autoridades visitadoras lo harán, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita, sin embargo deberá quedar asentada tal situación en el acta que al efecto se levante.

El Licenciado, José Mauricio Fernández y Cuevas, en relación con el requisito en mención, señala que su designación no es mera formalidad procedimental, pues los testigos cumplen con una función fedataria de las actuaciones en la visita domiciliaria de gran relevancia, preponderantemente

orientada a eventuales controversias suscitadas con motivo del procedimiento de fiscalización.¹⁸

La propia fracción III, en su segundo párrafo, señala que los testigos designados podrán ser sustituidos en cualquier tiempo del desarrollo de la visita domiciliaria, por no comparecer en el lugar donde se lleva a cabo, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o manifestar su voluntad de dejar de ser testigo. En este caso se procederá a la designación de nuevos testigos conforme a lo señalado en el primer párrafo de la fracción en comento, es decir, se realizará el mismo procedimiento con el cual fueron designados.

2.1.4. La terminación de las visitas domiciliarias.

Atendiendo el tema de la forma de terminación de una visita domiciliaria, es importante analizar los aspectos generales relacionados con el desarrollo de la misma, según el artículo 46, del Código Fiscal de la Federación, para así estar en una clara posibilidad de entender sus formas de conclusión.

En virtud de lo anterior observamos lo siguiente:

1. 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

¹⁸ Cit. Luis Humberto Gutiérrez Delgado. Op. Cit. pág 38

por los visitadores. Los hechos u omisiones que se hubieren consignado por los visitadores en las actas, hacen prueba plena 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 aunque dichos efectos no se consignent en forma expresa. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

2. 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 estos casos, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levantará un acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción III, del artículo 44, del Código Fiscal de la Federación, que establece las reglas sobre la designación de testigos y que ya fueron analizadas anteriormente.

3. 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 dicho 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. 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 solo podrán sacar copia del mismo.

4. Con las formalidades antes referidas, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida.

5. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en la 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 entienda la diligencia.

6. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que éste presente en una 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 entienda 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 la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y el valor probatorio de la misma.

Es oportuno comentar que los contribuyentes o responsables solidarios tienen la posibilidad de desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las actas de visita, sin embargo no significa que con esto se respete la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, toda vez que los artículos 16 constitucional y 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, si bien disponen la obligación de fundar y motivar los actos de las autoridades fiscales, no obligan a las autoridades a valorar los documentos o argumentos que funden las pretensiones de los particulares. Asimismo, no son susceptibles de impugnación las actas levantadas con motivo de la visita, ya que estas no constituyen resoluciones, por lo que la inconformidad no se considera instancia.

No obstante lo anterior, de conformidad con el segundo párrafo de la fracción IV, del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación, si no se desvirtúa el última acta, los hechos y omisiones en ella consignados se refutarán consentidos, por lo que con tal disposición la presentación de la inconformidad en contra de la misma adquiere gran relevancia, para contar posteriormente con la posibilidad de impugnar la liquidación que eventualmente llegará a formularse, máxime que ella se fundará en los hechos o abstenciones contenidos en el acta final, de la que forman parte integral todas las demás actas.

Por último, en el acta final que al efecto se levante, quedarán consignados en forma definitiva los hechos u omisiones conocidos por los visitadores durante la practica de la visita domiciliaria, misma que no podrá ser modificada mediante diversas actas, salvo que la autoridad competente emita una nueva orden de visita con los requisitos anteriormente detallados.

Ahora bien, la terminación de la visita domiciliaria se analizará desde diversos aspectos concebibles del procedimiento de comprobación efectuado, analizándose la terminación de la siguiente manera:

1. La terminación material de la visita domiciliaria, se entenderá cuando se suspenda dicha revisión, en el domicilio del contribuyente o responsable solidario.

2. La terminación formal de la visita domiciliaria, se dará cuando concluya el ejercicio de las facultades de comprobación a través de la visita, por lo que en atención a esta conclusión, pueden distinguirse dos clases ordinaria y anticipada, mismas que se analizarán a continuación:

a) Terminación ordinaria de la visita domiciliaria.

El artículo 46-A, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades fiscales deberán de concluir una visita domiciliaria, en un plazo máximo de seis meses, contados a partir de la notificación del inicio de sus facultades, es decir desde el momento de la entrega de la orden respectiva; sin embargo contempla a cinco excepciones, donde señala que la practica de estas facultades de revisión no estará sujeta a temporalidad alguna para su conclusión, en el caso de los contribuyentes indicados en las hipótesis previstas.

b) Terminación anticipada.

Cuando de conformidad con el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente antes del inicio de la visita, hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en plazo y cumplido con los requisitos, que al efecto señale el Reglamento del Código en comento, mismos que se puntualizarán, más adelante.

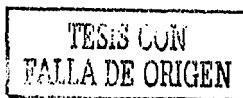
2.1.5. Finalidad de las visitas domiciliarias.

La finalidad de las visitas domiciliarias como facultad de comprobación de las autoridades hacendarias, es verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las personas ya sean físicas o morales, para así cumplir con su fin primordial que es el de cubrir el gasto público, para lograr alcanzar el bien común.

2.2. El dictamen.

Previo al estudio del dictamen de estados financieros en materia fiscal, es necesario hacer una remembranza de la historia del dictamen y de lo que como tal se entiende, para así no solo descifrar su naturaleza, sino ese valor intrínseco que tiene para la hacienda pública y en general para el gobernado en su contabilidad, como contribuyente.

Desde siempre la humanidad ha necesitado tener certeza de determinados actos, situaciones o hechos y el hombre ha buscado el medio para lograr la credibilidad de los demás en todo lo que afirma o atestigua. Así nació la escritura, no



solo como una forma de comunicación, sino también de evidencia de los sucesos y con ella los relatos y testimonios.

El notariado surgido en el imperio romano no es más que el resultado de esta necesidad de confianza en los hechos asentados, y con el desarrollo de la actividad económica, en donde la contaduría ha jugado un papel primordial, como la memoria de lo acontecido, surgió desde entonces la imperiosa necesidad de confiar en lo que la misma producía.

A su vez era necesario que alguien avalara los resultados contables y este respaldo que consiste en una opinión profesional sobre los estados financieros de los entes económicos es lo que conocemos como el dictamen; resulta lógico que el acreedor no confiara en los resultados que daba el dueño de un negocio, pues él o personas que dependían de él los habían preparado, y por lo mismo, podían haber razones para no proporcionar la información con toda claridad.

En Inglaterra, en 1844, es donde surge en realidad el dictamen, al establecerse que el contador que trabajara en forma independiente debía examinar y certificar los registros contables de las empresas que se hubieran constituido bajo el esquema de responsabilidad limitada. Para 1862 se amplió este requisito para todo tipo de empresas y en 1900 se convirtió en un requisito legal.

Este esquema se va difundiendo paulatinamente por el mundo, en la misma Rusia socialista se establece en 1927, que las sociedades comunales debían ser

auditadas según un decreto, bajo ciertas normas técnicas fundamentales. La bolsa de Nueva York establece en 1923 como requisito para cotizar un valor, que la empresa respectiva presente un balance certificado por contador público independiente. A partir de la crisis de 1929, la Comisión Federal de la Bolsa e Inversiones determinó la necesidad de la certificación del contador público.

Arturo Soní Casani, menciona algunos de los motivos que soportan el requerimiento de un dictamen, tales como, la necesidad de una opinión independiente, el que siendo humanos los contadores de las empresas estén expuestos a equivocarse, la falta de recursos de las empresas que pueden obligarlas a contratar a personal de baja capacidad, el que siendo el auditor una persona que tiene un campo de acción más amplio tenga mayor experiencia y pueda ofrecer diversas soluciones al mismo problema, el que el auditor pertenece a un grupo de profesionales que efectúan su trabajo de acuerdo con ciertos requisitos mínimos de calidad.¹⁹

Sigue señalando dicho autor que en un principio el contador que practicaba una auditoría "certificaba" la corrección de los estados financieros. Por certificar se está asumiendo una responsabilidad ilimitada acerca de la más estricta corrección de los estados financieros. De acuerdo con el diccionario certificar es asegurar, afirmar, dar por cierto una cosa, consecuentemente si el auditor certifica unos estados financieros equivale a decir que afirma que esos estados financieros son ciertos en

¹⁹ Cit. Federico Gertz Manero Origen y Evolución de la Contabilidad México Editorial Trillas, 1986, pág. 86.

todas sus partes y considerando que son producto de los libros y registros de contabilidad también afirmarí que éstos son correctos.

Es obvio que el auditor no puede rehacer la contabilidad de una empresa, ni revisar detalladamente cada una de las operaciones registradas en la contabilidad durante todo el ejercicio sujeto a su revisión. Aun considerando que el auditor dispusiera del tiempo y personal suficientes para hacer este tipo de trabajo, el costo del mismo no sería proporcional a los frutos que produjera, pocas empresas (o tal ninguna) estarían dispuestas a sufragar sus honorarios sobre la base de una auditoría tan detallada. Consecuentemente, el auditor al notar que de acuerdo con este certificado estaba asumiendo una responsabilidad en exceso de la que lógicamente le corresponde y que debe asumir como resultado de una auditoría normal sobre los estados financieros de su cliente, se vio en la necesidad de limitar los términos de su dictamen, puesto que si no podía asumir la responsabilidad de la corrección total y detallada de los estados financieros, no podía decir que los estaba certificando. Aún en el principio del presente siglo era común que el público asumiera que los estados financieros eran correctos por el hecho de que llevaban la opinión firmada de un contador público, sin la precaución de leer el texto del dictamen.

En los Estados Unidos se vio la necesidad de establecer una serie de normas o guías relativas al trabajo del auditor, en 1917 el Instituto Americano de Contadores publicó un memorando relativo a las auditorías de estados financieros, en 1929 ese folleto fue revisado con el objeto de aprovechar la experiencia de los últimos años y

en él apareció por primera ocasión la declaración "el auditor debe asumir la responsabilidad sólo sobre la extensión del trabajo necesario".²⁰

En todo el mundo las agrupaciones de contadores públicos empiezan a regular su actividad en esta área, tanto en el trabajo que debe desarrollarse como en las características que debe reunir el contador público y en el informe a rendir como resultado de su trabajo.

Luego entonces, y dada la evolución expuesta, en la actualidad el dictamen del auditor se entiende como el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los estados financieros de una entidad, entendiendo por estos como un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad.

Por lo tanto, el dictamen es la culminación del trabajo de auditoría, desarrollado por un contador público (auditor) conforme a las normas de su profesión. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo, y es a través del mismo que proporciona información para que las personas interesadas tomen decisiones para diversos fines, como lo es que los dueños, socios o accionistas de las

²⁰ Manuel Buñuelos Pérez, Sergio Gutiérrez Acosta, Ignacio Valdés Retos e Implicaciones del Dictamen para Efectos Fiscales Ponencia de la Comisión de Estudios Profesionales, Publicado por Contaduría Pública de agosto, septiembre y octubre de 1991 Pass.

empresas, para tener conocimiento del desarrollo de sus aportaciones e inversiones; que el consejo de administración pueda verificar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos; que los comisarios puedan vigilar la administración de la sociedad; que los directivos y funcionarios puedan comparar lo real con lo planteado y con base en ello, tomar decisiones; que los proveedores puedan conocer la situación financiera de su cliente para determinar si es sujeto de crédito; que los trabajadores estén en posibilidad de enterarse de los resultados de la empresa y conocer si pueden aspirar a una participación de utilidades; que la banca pueda determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago de la empresa solicitante, así como asegurar la garantía de los créditos de acuerdo con su productividad; que el Estado pueda tener una base de apoyo para determinar datos para fines estadísticos y obtener una seguridad razonable de las utilidades de la empresa; que los inversionistas puedan evaluar la conveniencia de ingresar como accionistas, de acuerdo con los resultados de la entidad.

En tal vertiente, el dictamen se convierte oficialmente en una opinión que expresa el contador público, sobre el examen hecho a los estados financieros que práctico previamente, opinión que por ende refleja un juicio experto sobre los mismos.

Es importante subrayar que el contador público es responsable del dictamen que emite, pero la responsabilidad de lo que muestran los estados financieros es de la gerencia de la empresa a la que corresponden, misma que no puede evadirse ni

siquiera con el dictamen de contador público, circunstancia que más adelante se analizará.

Ahora bien, en México, el dictamen de estados financieros para efectos fiscales que emite el contador público independiente autorizado para tales efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mantiene el perfil que con antelación se expuso y en la especie se observa que tienen el mismo valor jurídico que poseen las declaraciones anuales para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado y, en su caso del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, presentan los contribuyentes, ya que ambos se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Es decir, lo asentado por el contribuyente, en sus declaraciones anuales, al igual que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo que la autoridad fiscal a quien corresponda revisarlos demuestre lo contrario, de conformidad con el artículo 52, del Código Fiscal de la Federación.

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

"ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.- CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.- Si el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la actora ofrece como prueba su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a ésta acreditar

que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera a favor de este la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos."

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

Precedente SS-322 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 73. 3ª Época. Año VII. Enero de 1994.

De los antes observado se desprende que la propia ley le otorga al dictamen formulado por contador público autorizado, una fuerte y definitiva presunción de verdad, por lo que tal disposición aunado a las ventajas que confiere dicho dictamen como tal, a los contribuyentes y a las propias autoridades, le hacen tener un valor peculiar, poco apreciado dentro del ámbito fiscal.

En efecto, por su importancia y valor jurídico, tanto para el contribuyente como para la hacienda pública, en el presente punto se analizarán los principales conceptos y objetivos del dictamen de estados financieros, así como la facultad de comprobación dada a las autoridades hacendarias, para su revisión; de igual forma se tratarán sus características esenciales, es decir, los requisitos que debe reunir para su conformación, para en su momento dar una idea clara y específica de su funcionalidad y eficacia, no solo para la organización interna de la empresa que se

dictamina, sino también para las autoridades encargadas de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

2.2.1. Concepto de dictamen de estados financieros.

Respecto al concepto de dictamen de estados financieros, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos refiere que:

"El dictamen de auditor es el documento formal que suscribe conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

El dictamen es la culminación del trabajo de auditoría, desarrollado por un contador público (auditor) conforme a las normas de su profesión. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo, y es a través del mismo que proporciona información para que las personas interesadas tomen decisiones para diversos fines:

Los dueños socios y accionistas de las empresas, para tener conocimiento del desarrollo de sus aportaciones e inversiones.

El consejo de administración para verificar la correcta administración de la entidad de acuerdo con sus estatutos.

Los comisarios para vigilar la administración de la sociedad.

Los directivos y funcionarios para comparar lo real con lo planeado y con base a ello, tomar decisiones.

Los proveedores para conocer la situación financiera de su cliente para determinar si es sujeto de crédito.

Los trabajadores para enterarse de los resultados de la entidad y conocer si pueden aspirar a una participación de utilidades.

La banca para determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago de la entidad, así como asegurar la garantía de los créditos de acuerdo a su productividad.

El estado para tener una base de apoyo para determinar datos para fines estadísticos y obtener una seguridad razonable de las utilidades de la empresa.

Los inversionistas, para evaluar la conciencia de ingresar como accionistas. de acuerdo con los resultados de la entidad.

El dictamen de contador público se basa en un examen de los estados financieros que practicó previamente, y refleja un juicio experto sobre los mismos.

El contador público es responsable del dictamen que emite, pero la responsabilidad de lo que muestran los estados financieros es de la gerencia de la empresa a la que corresponden, misma que no puede evadirse ni siquiera con el dictamen del contador público.

Los estados financieros son responsabilidad de la gerencia, la del contador público en dar una opinión sobre los mismos. La gerencia es quien debe adoptar las políticas contables adecuadas, establecer y mantener una estructura de control interno que, entre otras cosas, registre, procese, sumarice y reporte los datos que sean consistentes con lo que expresan los estados financieros. La estructura de control interno debe incluir un sistema contable que identifique, agrupe, analice, clasifique, registre y reporte las transacciones de una entidad y controle los activos y pasivos. Las transacciones de la entidad y los activos y pasivos relativos son del conocimiento directo y control de la gerencia. El conocimiento de estos puntos por parte del contador público que opinará sobre los estados financieros, se limita al adquirido en su revisión. Por lo tanto la presentación razonable de la posición financiera, los resultados de operación y cambios en la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados son una parte implícita e integral de la responsabilidad gerencial. El contador público (auditor) puede hacer sugerencias sobre la forma o contenido de los estados financieros o hacer un borrador de ellos, en todo o en parte, basado en información del sistema contable de la gerencia. Sin embargo, la responsabilidad del auditor sobre los

estados financieros que ha revisado y auditado, se limita a la expresión de su opinión sobre ellos²¹

De conformidad con lo transcrito, el dictamen de estados financieros tiene un objetivo primordial, que es el de expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y cambios de la situación financiera de una empresa.

Por lo tanto, el dictamen de estados financieros, es aquel documento que muestra la situación económica de una empresa, la capacidad de pago de la misma, a una fecha determinada, pasada, presente o futura; o bien, el resultado de operaciones obtenidas en un periodo o ejercicio fiscal, mismos que están de manera directa a cargo de la empresa, y que se reflejan física y directamente en los estados financieros que posee.

Dado lo anterior y teniendo conocimiento de los principales vértices del dictamen de estados financieros, podemos concebir a éste, como el documento por el que contador público independiente, señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros correspondientes.

²¹Vid. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, El Dictamen Nuestra Profesión 4. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México 1992. pág. 9-18.

2.2.1.1. Requisitos y contenido del dictamen de estados financieros.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 52, del Código Fiscal de Federación, los dictámenes formulados por contadores públicos sobre estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, debe reunir los siguientes requisitos:

1.- Que el contador público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, por lo que, deberán cubrir los siguientes aspectos, mismos que se analizarán de manera específica en el siguiente punto a tratar :

- a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría cuando menos en los tres años previstos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente; y

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

2.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que

regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

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

En relación con lo anterior, tenemos que de conformidad con el artículo 54, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, se integra de la siguiente forma:

- a) Se declara bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del Código Fiscal de la Federación y del Reglamento del mismo, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al periodo que se señale.

- b) Se manifestara que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber

observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionara en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observo omisión alguna, se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionará en forma explícita.

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

- c) Se hará mención expresa de que se verifico el calculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor a que se refiere el inciso c) de la fracción III, del artículo 50, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para

fines de esta manifestación que en el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

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

1. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
2. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio, y
3. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

c) Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen los ejercicios anteriores, así como las que hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales,

señalando, en si caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

- d) Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.
- e) Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en la documentación a que se refiere el inciso b), de la fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación.

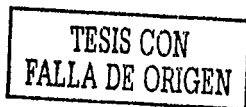
Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en la observancia de requisitos para su disfrute.

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

- g) Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.
- h) Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes; la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar a regalías por los conceptos a que se refiere el inciso b), fracción II, del artículo 43, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (patentes de invención o de mejoras, marcar, nombres comerciales, dibujos o modelos, planos, formulas o procedimientos, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales científicas y en general asistencia técnica o transferencia de tecnología).

El contador público deberá señalar su nombre y número de registro que lo autoriza a dictaminar, así como firmar el informe.



2.2.2. Profesionistas autorizados para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes del fisco federal.

Dentro del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento existen diversas disposiciones para el contador público que dictamina para efectos fiscales, así como también para las sociedades o asociaciones que los agrupen. Este conjunto de normas permite en primera instancia el registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que pueda el contador público emitir su opinión sobre los estados financieros y la situación fiscal del contribuyente, también norma las sanciones y el registro de los despachos de ellos mismos.

En primera instancia el artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, obliga al contador público a registrarse; esto es para que su opinión tenga efecto sobre la revisión a los estados financieros y su informe fiscal, siendo los requisitos los siguientes:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan el título de contador público, registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sea miembro de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

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

Por lo tanto, se deben de presentar además de la solicitud los siguientes documentos certificados:

1. El o los documentos con los que acredite su nacionalidad mexicana.
2. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
3. Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos, que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Además de estos documentos se deben de cumplir los siguientes requisitos:

- Expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos internacionales que ameriten pena corporal.
- Después de haber obtenido el registro el contador público, deberá de informar a la autoridad cada cambio presentado en su solicitud.
- Demostrará cada año en los tres primeros meses, que sigue siendo miembro activo del colegio o asociación profesional.

- Presentará dentro de los tres primeros meses de cada año, la constancia de que sustentó y aprobó examen ante las autoridades fiscales, en la que demuestra que está actualizado respecto a las disposiciones fiscales.

- En su defecto, en lugar de presentar esa constancia de examen, deberá si así lo desea el contador público registrado, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por un colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por esa asociación.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso del dictamen del contribuyente, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere. Además deberá emitir un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente. Cuando carezca de elementos probatorios, el

contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en conjunto.

Por otro lado, los contadores públicos registrados que prestan servicios a una persona moral, deberán presentar aviso conjuntamente con el aviso para dictaminar con el aviso para dictaminar al contribuyente, en el que se hará constar lo siguiente:

- Denominación o razón social de la persona moral a la que presta sus servicios.
- Domicilio fiscal y R.F.C., de la persona moral antes citada.
- Número de registro asignado por la dirección general de auditoría fiscal federal al despacho contable en el que presta sus servicios.
- Nombre de los contadores públicos autorizados para dictaminar, que presten sus servicios a las mismas personas morales.

Impedimentos para dictaminar del contador público registrado.

Después de haber obtenido el contador público registrado su autorización para emitir opinión ante la autoridad respectiva, debe verificar que no este incluido dentro de los impedimentos para dictaminar, esto de conformidad con el artículo 53, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

1. Sea cónyuge, pariente del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o socio principal.
2. Sea o haya sido en el ejercicio que se dictamina director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente, excepto si es el comisario.
3. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine alguna influencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente.
4. Reciba, por cualquier circunstancia, por cualquier circunstancia, participación directa en función de los resultados de su auditoria.
5. Sea agente o corredor de bolsa de valores en el ejercicio a dictaminar.
6. Sea funcionario o empleado del gobierno federal.
7. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma por el contribuyente.

Cabe mencionar que los impedimentos que enmarca el artículo en comento, son para evitar y afectar su independencia e imparcialidad del contribuyente auditado.

Sanciones para el contador público registrado.

Cuando el contador público registrado no cumpla con las disposiciones fiscales relativas a la presentación del dictamen, cuando presentó aviso, cuando presentó aviso y no aplique los 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. Si hubiera reincidencia o el contador público hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de su registro. Dichas causas y el procedimiento de suspensión o cancelación se relacionan con el artículo 57 y 58, del Reglamento del Código Fiscal Federal.

2.2.3. Sujetos obligados a dictaminar sus estados financieros.

En la actualidad el dictamen de estados financieros por contador público autorizado es de carácter obligatorio para algunos contribuyentes y optativo para otros.

En efecto, a partir del ejercicio fiscal de 1990, surge la obligación de dictaminar los estados financieros, para las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en algunos de los

supuestos del artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe en su parte relativa:

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

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7'554,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15'107,000.00 o por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior...

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

III. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión se

deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente, cuando desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión...

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

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán de presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente sobre las actividades que desarrollen en dicho establecimientos o bases, cuando se ubique en alguno de los supuestos de la fracción I, de este artículo. En este caso, el dictamen se realizara de acuerdo con las reglas generales que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público..."

El artículo transcrito enmarca claramente las características y supuestos, en que se deben de ubicar aquellas personas ya sean físicas o morales, para estar obligados a dictaminar los estados financieros por contador público; sin embargo hay contribuyentes no obligados tales como las instituciones de asistencia o beneficencia autorizados por las leyes de la materia; en el caso de que las personas físicas

integrantes de personas morales y que realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, en camiones o autobuses, cumplan en forma individual sus obligaciones fiscales, siempre que administren directamente los vehículos o los hubieran aportado en la persona moral; y por último, cuando los contribuyentes se encuentre en suspensión de actividades, a partir del segundo ejercicio, en el caso de los supuestos de ingresos, activos y trabajadores, de conformidad con el artículo antes transcrito, que a la letra versa:

"ARTICULO 32-A. (...)

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

Asimismo en dicho precepto se establece la opción de hacerse dictaminar y presentar su dictamen de estados financieros emitidos por contador público autorizado, para aquellos contribuyentes que no están obligados por la ley, tal y como se podrá corroborar con la lectura que se haga al cuarto párrafo del numeral en comento:

"ARTICULO 32-A. (...)

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a 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 o base fija 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."

La diferencia primordial que hay entre aquellos contribuyentes que están obligados a presentar sus estados financieros dictaminados y los que optan por dictaminarse, es que estos últimos en caso de renunciar a su presentación lo harán sin consecuencia alguna, y aquellos que están obligados simplemente no podrán hacerlo.

Los contribuyentes que se encuentran obligados a dictaminarse y no lo hacen o lo realizan fuera de tiempo, según el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 83 fracción X, lo considerará como infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, esto será cuando la autoridad aplicando en el ejercicio de sus facultades la verificación de esta obligación y siempre y cuando lo descubra que no cumplió con ésta.

La sanción económica por no cumplir con lo antes mencionado, esta establecida en el artículo 84, fracción IX, del Código en cita, cuyo monto asciende a la cantidad de \$4,000.00 a \$40,000.00 y, en su caso, a la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

Como punto aclaratorio, dentro de los contribuyentes que están obligados a dictaminar sus estados financieros encontramos a los que perciben donativos deducibles y que están autorizados por la Secretaría de hacienda y Crédito Público, pues bien, estos contribuyentes, dentro de su actividad económica se encuentran más desprotegidos, por lo cual el hecho de realizar un auditoria completa y compleja a dichas personas como autorizadas para recibir donativos, podría ser más cara en gastos que los propios ingresos obtenidos por estos conceptos, por tal motivo, a estos contribuyentes, aunque están obligados a dictaminarse, se les da la prioridad de presenta un dictamen denominado como simplificado.

Los artículos 51-A y 51-B, del reglamento del Código Fiscal de la Federación, hacen mención al dictamen simplificado y establecen la información que este debe contener, siendo esta la siguiente:

- a) Dictamen e informe por contador público autorizado.
- b) Estados de Ingresos y egresos y sus notas.
- c) Relación en donativos en especie y efectivo.

d) Total de gastos de administración.

e) 90% de sus donativos y donantes.

f) Relación de contribuciones.

g) Relación de bienes inmuebles; etc.

Como requisitos se establecen los siguientes:

a) El dictamen debe apegarse a alguno adoptado por organismos profesionales del contador público.

b) Informe simplificado.

c) Deberá estar suscrito el estado de ingresos y sus notas por el representante legal, etc.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

2.2.4. El aviso de dictamen para presentar los estados financieros dictaminados.

Los contribuyentes obligados y quienes opten a dictaminar sus estados financieros, deberán de presentar aviso de dictamen ante las autoridades fiscales correspondientes.

En efecto de conformidad con el sexto párrafo del artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, deberán presentar aviso ante la autoridades competentes:

"ARTICULO 32-A. (...)

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. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrá sustituir al contador público designado y renunciar a la presentación del dictamen.

(...)

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público autorizado, incluyendo la información y documentación de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código.”

El artículo transcrito, observa la obligación de presentar el aviso, solo respecto de aquellos contribuyentes que opten por presentar el dictamen de estados financieros y no para aquellos que están obligados, sin embargo, tal obligación se estipula para ambos casos en el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y asimismo establece el plazo para su presentación:

“ARTICULO 46. Los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos de los artículos 52 y 32-A del Código, respectivamente, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, observando las siguientes reglas:

I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.

II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos de liquidación, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de los doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina por esos hechos, siempre que dicha presentación se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal."

2.2.4.1. Requisitos y contenido del aviso.

En el presente punto se describirán aquellos requisitos que debe de cubrirse en un aviso de dictamen presentado ante las autoridades fiscales competentes.

Tales requisitos necesarios de observar en el aviso de dictamen son los siguientes:

- El aviso deberá estar suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público a dictaminar.
- El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal. Cuando existe ejercicio de liquidación se podrá presentar como ejercicio irregular.

- El plazo para presentar este aviso es de tres meses después determinado el ejercicio fiscal, para personas morales o personas físicas respectivamente.

En el caso de contribuyentes que opten por dictaminar, su aviso no surtirá efectos cuando:

- No se presente en términos.
- El contador público no esté registrado o se encuentre suspendido o cancelado.
- Exista orden de visita por el ejercicio que va a dictaminar.
- La autoridad este practicando visita domiciliaria por ejercicios anteriores al del aviso, para lo cual notificará al contribuyente y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación al aviso.
- Que exista un impedimento por parte del contador público que lo suscriba.

El contribuyente podrá sustituir al contador público inicial por otro si así lo desea, siempre y cuando le avise a la autoridad manifestando los motivos de la sustitución. Este aviso se deberá presentar dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso.

Como ya se habla comentado anteriormente, el contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen opcional de sus estados financieros, para ello deberá presentar un aviso informando el motivo que tuviere. Este aviso se presentará a más tardar los tres meses siguientes de la presentación del aviso de dictamen.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá presentar en cualquier tiempo, siempre y cuando sea antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en forma opcional u obligada, deberán presentar ante las autoridades correspondientes la carta de presentación del dictamen, el propio dictamen, los demás informes y documentos, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal. La autoridad podrá ampliar el término un mes más, en caso de fuerza mayor o por sustitución del contador público registrado, a solicitud del contribuyente.

2.2.5. Finalidad del dictamen.

La finalidad principal del dictamen, es el de simplificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales frente a la practica de una visita domiciliaria, además de expresar una opinión profesional independiente, sobre la veracidad de la información financiera, reflejada en los estados financieros de determinada compañía en su

calidad de contribuyente; otra finalidad sería el de corregir deficiencias de control interno, así como la corrección a los sistemas contables de la empresa, la misma actualización de la contabilidad e inclusive el descubrimiento de fraudes o malversaciones, circunstancia que beneficia de manera directa a la autoridad.

Además, el dictamen de estados financieros constituye un instrumento de fiscalización muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que le permite fiscalizar indirectamente a buen número de contribuyentes a bajo costo operativo, con las ventajas que ello implica en la recaudación.

CAPÍTULO 3.

Ineficacia del dictamen de estados financieros ante la practica de una visita domiciliaria.

3.1. Artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma que entro en vigor en 1999.

3.1.1. Interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: obligación de la autoridad fiscal de concluir anticipadamente las visitas domiciliarias.

3.2. Artículo 47, del Código Fiscal de la Federación: Texto vigente.

3.2.1. Causa que dio origen a esta reforma.

3.3. Naturaleza de las facultades otorgadas a las autoridades administrativas dentro del artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

3.4. Facultad discrecional y facultad reglada.

3.4.1. Desvlio de poder.

3.5 Ineficacia del dictamen fiscal ante la facultad prevista en el articulo 47, del Código Fiscal de la Federación.

3.5.1. Perjuicios causados al contribuyente por las facultades previstas en el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

**Ineficacia del dictamen de estados financieros ante la practica de una
visita domiciliaria.**

**3.1. Artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, previó a la reforma
que entró en vigor en 1999.**

El artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, antes de su reforma
establece lo siguiente:

"ARTICULO 47. Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por
las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los
siguientes casos:

I. Cuando el visitado antes del inicio de la vista hubiere presentado
aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico manifestando
su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por
contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya
presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto
señale el Reglamento de este Código.

II. En los casos a que se refiere el artículo 58 de este Código.

En los casos de conclusión anticipada a que se refiere la fracción I de este artículo se deberá levantar un acta en la que se señale esta situación."

Del artículo transcrito anteriormente, se puede observar que las autoridades fiscales pueden anticipadamente concluir la visita domiciliaria cuando el visitado (contribuyente persona física o moral), haya presentado el aviso de manera oportuna, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados.

En este sentido la autoridad fiscal había sostenido que la facultad prevista en el artículo 47, del Código en comento, era de carácter discrecional, mientras que los contribuyentes alegaban que si estos contaban con el dictamen de estados financieros hecho por contador público autorizado y se actualizaba la hipótesis prevista en el citado artículo, se debía concluir anticipadamente la visita domiciliaria, surgiendo así una controversia sobre la cual se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es importante e imprescindible resaltar que la disposición en comento, refiere a la conclusión de la visita domiciliaria solo respecto de aquellos contribuyentes que opten por hacerse dictaminar y que para el efecto presenten aviso ante las autoridades fiscales manifestando tal deseo.

Tal disposición se considera injusta, inequitativa e irracional, respecto de aquellos contribuyentes que si están obligados a dictaminar sus estados financieros

por contador público autorizado, pues para tales contribuyentes no se actualiza la fracción I, del artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, situación que subsiste en el texto vigente y que se analizará posteriormente.

3.1.1. Interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: obligación de la autoridad fiscal de concluir anticipadamente las visitas domiciliarias.

La autoridad sostuvo siempre que al señalarse en su primer párrafo, del artículo 47, la palabra podrán, significaba que quedaba a criterio de ella el dar por concluida o no la visita, circunstancia por la que presumían que la facultad que se le otorgaba en dicho precepto era totalmente discrecional, por lo que quedaba a su libre arbitrio la decisión de concluir o no la visita iniciada .

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el Amparo en revisión 1541/87, sostiene, tocante al vocablo "podrán", lo siguiente:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS, CUANDO SON OPTATIVOS Y CANDO OBLIGATORIOS.- Si el particular resulta afectado por una resolución administrativa y la ley del acto le otorga la posibilidad de recurrirla empleando el vocablo "podrán", este no debe ser interpretado como la posibilidad optativa o alternativa a cargo del particular de elegir específicamente entre recurrir la resolución que lo afecta, o bien, la no interposición del recurso, pues la intervención del legislador al utilizar el vocablo "podrán" solo da cumplimiento al imperativo constitucional, de legítima defensa y garantía de

audiencia al establecer para el afectado por una resolución un camino o posibilidad de solicitar ante la autoridad inmediata superior de la responsable la revisión de dicha resolución, es decir se da la oportunidad al particular de que en caso de que no este de acuerdo con la resolución apoyada en la a ley del acto puede elegir entre recurrir la resolución o no recurrirla, lo que traería consigo en este último supuesto el consentimiento tácito de la citada resolución, pero nunca la oportunidad de acudir directamente al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y obviar la tramitación del recurso administrativo procedente.

Asimismo, el vocablo "podrán" (reflexión del verbo poder) significa según el Diccionario de la Real Academia de Lengua Española en su 20ª ed., "tener expedita la facultad de potencia de hacer una cosa". Ser contingente o posible que suceda una cosa. Tener facilidad, tiempo o lugar de hacer una cosa, significados que difieren absolutamente con los términos "optar" y "optativo", que significa, según el diccionario de referencia, "escoger una cosa entre varias, acción de". De tal manera que, semánticamente, ambos términos no tienen equivalente entre sí, menos aun posibilidad de sinonimia, por lo que conformidad con lo dispuesto por el artículo 91, de la Ley Federal de Protección al Consumidor, no es dable el interpretar la voz "podrán" como facultad para optar o elegir entre la interposición del recurso de revisión (ante la inmediata autoridad, superior de la responsable) o la posibilidad de promover un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, circunstancia que nos permite concluir que el recurso administrativo que las personas afectas por resoluciones dictadas con fundamento en la ley de la materia que actualiza el mismo, "podrán" interponerlo con apoyo en el propio ordenamiento legal, no siendo optativo o alternativo agotarlo, sino obligatorio previo al juicio fiscal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1541/87. Margarita Borrego Parcayo vda. de Salgado y otro. 20 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcón. Secretario: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.

Revisión fiscal 451/90. Saúl Régules. 28 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcón. Secretario: Salvador Mondragón Reyes

Asimismo, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sostuvo que la palabra "podrán" prevista en el artículo 47, del Código Fiscal

de la Federación, anterior a la reforma, no otorgaba una facultad discrecional para que las autoridades fiscales puedan concluir anticipadamente una visita domiciliaria:

"VISITA DOMICILIARIA. EL TERMINO "PODRAN" UTILIZADO EN EL ARTICULO 47 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO OTORGA A LA AUTORIDAD UNA FACULTAD DISCRECIONAL PARA CONCLUIR ANTICIPADAMENTE LA.- Existe una facultad discrecional cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que considere correcto en una situación determinada; en cambio, las facultades regladas existen cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con o que la ley le señala, una vez dado el supuesto normativo. Trasladados esos conceptos al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, se considera que el término "podrán" utilizado en dicho precepto no debe entenderse en el sentido de que el legislador otorgo a la autoridad administrativa la facultad discrecional de dar o no por concluida anticipadamente una visita iniciada, al darse cualquiera de los supuestos contenidos en sus dos fracciones, sino que al actualizarse la hipótesis en él establecidas, la autoridad se encuentra obligada a cumplir con lo ahí dispuesto, pues el alcance de la norma no radica en el significado puramente gramatical que se le pide al término aludido, sino al resultado que se obtiene del examen relacionado de las disposiciones fiscales y ala naturaleza de las facultades referidas a la autoridad hacendaria

Sentencia de la Tercera Sala Regional Metropolitana, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de abril de 1998, p.21"

Con los criterios sustentados en las transcritas jurisprudencias, se da una obligatoriedad a concluir anticipadamente una visita domiciliaria por parte de las autoridades fiscales, en virtud de la terminología que enmarca el vocablo "podrán", citado en el artículo en comento previo a su reforma, ya que esta no obedece a su significado puramente gramatical, tal y como lo pretenden interpretar las autoridades hacendarias.

Por lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en la contradicción de tesis 26/96, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, estableció la Tesis de Jurisprudencia 31/97, que expresa:

"VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTICULO 47, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la vista hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto señale el reglamento de este Código." La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que se señala la conducta específica que debe de seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentara sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Tesis de jurisprudencia 31/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veintuno de mayo de mil

novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Mariano Azuela Güitrón.

En efecto de conformidad con los criterios sustentados en las anteriores Jurisprudencias, el artículo 47 del Código en cita previo a su reforma, no enmarcaba una facultad discrecional hacia las autoridades fiscales para que estas decidieran si se concluía o no una visita domiciliaria iniciada, sino que de actualizarse la hipótesis en el contenida, debían observarse las disposiciones legales previstas al efecto, esto es, si los visitados presentan aviso ante las autoridades fiscales manifestando su deseo de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado (registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), cumpliendo con los requisitos reglamentarios para ello y con anterioridad al inicio de la propia visita domiciliaria, las autoridades fiscales debían proceder a concluir anticipadamente la visita practicada.

Cabe resaltar que en adición a los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Fiscal de la Federación, a través de la Segunda Sala Regional Hidalgo México, se pronuncia a favor de la conclusión anticipada de la visita domiciliaria, en caso de existir aviso de presentación de dictamen de estados financieros:

"VISITA DOMICILIARIA. DEBE CONCLUIRSE DE MANERA ANTICIPADA SI EXISTE UN AVISO DE PRESENTACIÓN DE DICTAMINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, PENDIENTE DE RESOLVER.- Si al momento en que se notifica la orden de visita domiciliaria a un contribuyente, todavía se encuentra pendiente de resolver la solicitud presentada con anterioridad a esa fecha, respecto del aviso para presentar estados financieros por el ejercicio que se pretende revisar, se actualiza la hipótesis contenida en la fracción I, del artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, por lo que la visita debe concluirse anticipadamente, debiendo levantar los auditores acta parcial en la que se circunstanche que la visita de auditoría se concluye anticipadamente en esa fecha por existir aviso. De no hacerlo, se viola en perjuicio de la visita el procedimiento contenido en dicho numeral.- Juicio No. 634/90-II."

Sentencia de la Segunda Sala Regional Hidalgo México, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de abril de 1992, p.15

3.2. Artículo 47, del Código Fiscal de la Federación: Texto vigente.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 47, establece que:

"ARTICULO 47. Las autoridades fiscales podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado

artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código.

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

El texto del artículo 47, del Código Fiscal Federal vigente, al igual que el anterior a su reforma, establecen en la posibilidad de concluir anticipadamente las visitas domiciliarias iniciadas, solo respecto de aquellos contribuyentes que presenten aviso ante las autoridades fiscales manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados, observándose que en la presente disposición perfeccionan tal determinación para efecto de no concluirla y así evadir los criterios sustentados al respecto por la Autoridad Judicial, esto es, se establece una facultad discrecional a favor de la autoridad hacendaria, para poder proceder o no a efectuar una terminación anticipada de la visita practicada. Además, como podremos percatarnos, en tal supuesto se conserva una posición de inequidad e irracionalidad, al no considerar a aquellos contribuyentes que si están obligados a dictaminarse; lo anterior es así ya que, pese a que hay una igualdad de circunstancias respecto de aquellos contribuyentes que optan por hacerlo y los que están obligados, solamente respecto de los primeros existirá un fundamento legal que faculte a las autoridades a concluir anticipadamente una visita.

En efecto, en ambos casos, las personas ya sean físicas o morales, se les practicará una visita domiciliaria y en ambos presentarán sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado. Además conforme al artículo 46, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que opten o se encuentren obligados, deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal observando las características que para el efecto establece. Por lo tanto el hecho de que en el artículo 47, solo se establece la posibilidad de terminación anticipada de la visita sólo respecto de los que opten por el dictamen fiscal, se traduce en un trato inequitativo, que se debe de eliminar a la luz de la razón y la justicia.

No obstante lo anterior, el punto relevante y primordial que se observa con la reforma hecha al artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, es el hecho de que ahora si se le atribuye a la autoridad fiscal, una facultad discrecional para concluir anticipadamente una visita domiciliaria, misma que no estaba contemplada y que constituye un punto de novedad y controversia para el contribuyente, circunstancia sobre la que nos pronunciaremos posteriormente.

3.2.1. Causa que dio origen a esta reforma.

Evidentemente el motivo de la reforma hecha al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, es el de pretender ampliar la facultad otorgada a las autoridades

fiscales, para efecto de decidir sobre la terminación anticipada de una visita domiciliaria, esto en virtud de la obligatoriedad que presentaba de manera inherente, tal disposición antes de su reforma.

En efecto, en principio el artículo en comento, no presentaba ninguna vertiente, respecto a que si la autoridad hacendaria debía concluir o no una visita iniciada, por el contrario existía una firme presunción de que la autoridad debía concluir una visita domiciliaria cuando el contribuyente presentara aviso ante la autoridad fiscal competente manifestando su deseo de optar por presentar dictamen de estados financieros, adquiriendo así la autoridad una obligación que no podía objetar, situación que se reafirmó con los pronunciamientos hechos por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a favor de tal criterio, por lo que evidentemente se estaba frente a una obligación reglada y no discrecional.

El artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, en su parte relativa establecía:

"ARTICULO 47.- Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales **podrán concluirse anticipadamente** en los siguientes casos:

I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado..."

Es de observarse que antes de la reforma dada al artículo 47 del Código Federal Tributario, las autoridades alegaban tener una facultad discrecional, en relación a la culminación anticipada de una visita domiciliaria, sin embargo, tal manifestación no tenía ningún sustento legal, ni principio que le justificara. Ahora la situación de las autoridades frente al aviso presentado por el contribuyente manifestando su deseo de presentar dictamen de estados financieros, cambia totalmente, en virtud de que ya no se encuentra obligado por tal dispositivo a concluir directamente la visita domiciliaria ordenada, ya que se le otorga de manera textual una facultad discrecional para decidir al respecto.

El artículo 47, en comento establece en su parte relativa lo siguiente:

"ARTICULO 47. Las autoridades fiscales podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público..."

Expuesto lo anterior, es de evidenciarse que con tal reforma se busca eludir una obligación a la que estaba sujeta la autoridad fiscal, sin embargo, pese a que ahora ostenta una facultad discrecional para emitir una decisión sobre la culminación

de una visita domiciliaria, debe de acatar principios inherentes a las facultades de comprobación que la propia ley le otorga.

Al respecto el maestro Emilio Margalín, manifiesta que "con la reforma introducida al artículo 47, se busca no solo eliminar la forma de terminación anticipada de la visita, por su constante desatención de los visitadores, consistente en, el no levantamiento dentro de los tres meses siguientes al inicio de la visita del acta parcial que indicaba al contribuyente la causal de determinación presuntiva, sino, también, para evitar que fuese obligatoria por la autoridad fiscal, introduciendo la facultad fiscal para darla por terminada."²²

Es de señalarse que en la exposición de motivos presentada con la iniciativa de la Ley Miscelánea para el año 1999, no se determina ninguna razón que de manera específica justifique la reforma hecha al artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, deduciendo solo que la misma obedeció al alto número de casos en los cuales el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, dejó sin efectos tanto la liquidación, como todo lo actuado en una visita domiciliaria, por no terminarse anticipadamente ante la previa presentación del aviso donde se manifiesta el deseo de presentar sus estados financieros dictaminados, esto dada la facultad reglada que se observaba a cargo de la autoridad hacendaria, en el artículo en estudio, antes de su reforma.

²²Emilio Manautou Margalín, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa México, 1999 p. 197.

3.3. Naturaleza de las Facultades otorgadas a las autoridades administrativas dentro del artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

Las facultades otorgadas a las autoridades fiscales dentro del artículo 47, nos dejan con una vertiente de incertidumbre, al establecer dicho numeral que "las autoridades fiscales podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado...". En efecto dicho precepto, entra en una contracción y no nos deja claro, si se está frente a una facultad reglada o una discrecional, o bien ambas.

Sobre lo anterior el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en la Revisión Fiscal 4/94, resolvió:

"VISITAS DOMICILIARIAS. CONCLUSIÓN ANTICIPADA.- Cuando el contribuyente exhibe a los visitadores el aviso a que alude el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, presentado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público antes del inicio de la visita, procede la conclusión anticipada de la misma en términos del artículo 47 fracción I, del Código referido; sin que sea óbice, el hecho de que esta última disposición legal, conceda a las autoridades fiscales una facultad discrecional para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias ordenadas por ellas mismas, pues como toda facultad discrecional, no escapa al marco de legalidad al que las autoridades deben ceñir su actuación; de manera que siempre que se presente el supuesto previsto por el artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales según su prudente arbitrio, concluir anticipadamente concluir las visitas domiciliarias sin expresar

inclusive los motivos que tuvo para ello; dado que con la conclusión no se causan molestias al visitado; sin embargo, cuando a pesar de surtirse el supuesto legal; la autoridad fiscal no concluye la visita, debe expresar en el acta respectiva, las razones que motiven su decisión; a fin de que el ejercicio de esta facultad discrecional no se torne arbitraria."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.
Revisión fiscal 4/94. Consorcio Andromed, S.A. de C.V. 18 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.
Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Agosto de 1997, pág. 174, tesis por contradicción 2a./J.31/97.

El anterior criterio sustentado, dilucida ese margen de duda que nos produce el artículo 47, en sus primeras líneas, considerando que la facultad que se otorga a la autoridad fiscal es discrecional; por lo que el legislador al agregar a en tal dispositivo este tipo de facultad, obliga indirectamente a dichas autoridades a emitir su opinión estimando las razones que tomaron en cuenta para expedirlas, esto es, tendrán que razonar debidamente una negativa a dar por concluida anticipadamente una visita.

Para que nos quede una idea más clara de la facultad que ostenta la autoridad para decidir si termina o no anticipadamente una visita domiciliaria, por cuanto a la presentación del aviso de dictamen de estados financieros hecho por contador público autorizado, es importante analizar lo que entendemos por facultad discrecional y facultad reglada, para así tener un conocimiento objetivo de los límites de ambas facultades, frente al fin primordial de las autoridades fiscales, que es el de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

3.4. Facultad discrecional y facultad reglada.

Facultad discrecional.

Como primer punto se establecerá el concepto de la facultad discrecional, por lo que, al respecto se establece que esta "Es una libertad jurídica (Sub lege libertas: libertad pero sometida a la ley), permitida al órgano ejecutivo, por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio o modo de su acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto al fin o propósito que debe seguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica."²³

Ahora bien en términos del Diccionario de la Lengua Española, discrecionalidad significa "...calidad de discrecional, es decir que hace libre y prudencialmente. Se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas."

Facultad reglada.

Por cuanto al concepto de facultad reglada, se dispone lo siguiente:

²³ Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, 11ª edición. México 1998. Cárdenas Editor y Distribuidor. pág 326.

"Los actos reglados son aquellos que la autoridad debe emitir necesariamente, cuando se dan los supuestos que la norma establece, sin dejar algún margen de libertad a la autoridad para decidir sobre su pronunciamiento, a diferencia de los actos discrecionales, en los que la autoridad tiene la libre apreciación de los elementos para determinar su emisión o no."²⁴

Asimismo Emilio Margáin, distingue dos clases de actos administrativo, aquellos que son obligatorios y los que son discrecionales, "Son actos administrativos obligatorios cuando la ley establece como resolver una ley o instancia, y discrecionales cuando el ordenamiento deja al criterio de la autoridad administrativa como resolverlo o como actuar."²⁵

Por otra parte se han sostenido diversos criterios referentes al acto discrecional y el reglado, esto por parte del Poder Judicial de la Federación:

"ACTO DISCRECIONAL Y ACTO REGLADO. SUS DIFERENCIAS. SITUACIÓN JURÍDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLOS.- de acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino

²⁴ Humberto Delgadillo y Manuel Lucero, Compendio de Derecho Administrativo, México, Porrúa, 1994, pág. 251.

²⁵ Emilio Margáin Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano, México, Porrúa, 1991, pág. 84

además otro elemento de validez del acto es su contenido. Un ejemplo podría ser lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que regula suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dado que una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el particular presente su solicitud acompañada de los documentos que acredite la garantía del interés fiscal, la autoridad administrativa competente deberá conceder la suspensión sin tener libertad de elección. **Por el contrario existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que le parezca más conveniente al interés público. Dicho de otro modo, la norma establece los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y a la finalidad, más no así el contenido, pues este deberá ser determinado por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia.** Tal es el caso de la autorización para a pagar a plazo un crédito fiscal, pues una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el contribuyente que reúna los requisitos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación presente una solicitud, la propia ley determina la autoridad competente para conocer de la solicitud, la forma que debe revertir la resolución que le recaiga y la finalidad que debe perseguir, pero deja en libertad a la autoridad de elegir entre conceder la autorización o no concederla, según lo estime conveniente o inconveniente para el interés público. En estas condiciones, tratándose de actos compuestos solamente por elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que esta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir su cumplimiento forzoso ante los tribunales quienes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido. Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición, pero no tendrá derecho a que la Administración se conduzca en un sentido determinado, ya que esta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 297/86. 15 de abril de 1986. Unanimidad de
votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel

Ahora bien, en atención a los conceptos y criterios referidos, estamos frente a una facultad reglada, cuando la ley determina de manera enunciativa todas y cada una de las condiciones de ejercicio de potestad, de modo que las funciones de la autoridad quedan definidas en todos sus términos. Asimismo, se está frente a una facultad discrecional, cuando la ley señala las condiciones de ejercicio de una potestad, remitiendo a la estimación subjetiva de la autoridad el resto de dichas condiciones.

En razón de lo anterior, un elemento básico de la facultad reglada, es que la actuación de la autoridad debe sujetarse al supuesto contenido en la norma, sin que halla posibilidad de actuación por parte de dichas autoridades, es decir, debe acatar lo que la propia ley señala.

Por su parte la facultad discrecional al contener un elemento subjetivo, permite que la autoridad que estime ciertos elementos que condicionan su actuación, resaltándose que no hay facultad discrecional al margen de la ley, sino solo en virtud y en la medida que esta lo haya dispuesto.

Se ha de señalar que el elemento subjetivo que permite la ley y que ostenta esta facultad discrecional, debe ser parcial, pues todas las actuaciones de la autoridad deben estar limitadas por el deber de fundarlas y motivarlas.

El maestro Eduardo García de Echeverría señala que hay por lo menos cuatro elementos principales de los actos reglados por la Ley; la existencia de la facultad, su extensión, la competencia y el fin. Además de estos cuatro elementos pueden haber elementos accesorios como son; el tiempo u ocasión del ejercicio de la facultad, la forma de ejercicio ente otros. Asimismo señala que "el ejercicio de la potestad discrecional es un compósitum de elementos legalmente determinados y tros configurados por la apreciación subjetiva de la Administración ejecutora." ²⁶

En base a lo anterior, la facultad discrecional se ve sujeta a técnicas de reducción y control judicial de la discrecionalidad, por lo que a juicio del autor en cita, hay tres formas tres formas de regular dichas facultades, tales como:²⁷

1.- Control de elementos reglados y en especial el control del fin: en todo acto discrecional hay elementos tale como, existencia y extensión de la facultad, competencia del órgano, formas y procedimientos, fin, tiempo, fondo parcialmente reglado, entre otros. El control de estos elementos reglados, permite el control externo de dicha facultad discrecional. Es pertinente señalar que de los elementos antes referidos, es de primordial importancia el fin, considerando que en todo acto de autoridad debe concebirse en función de un fin siempre determinado, expresa o tácitamente, en la norma que le atribuye la potestad para actuar. Si la autoridad se aparta de este fin, el acto será ilegal.

²⁶ Vid. Derecho Administrativo Madrid, Civitas, 1989, pág. 453.

²⁷ Ibid pag. 463.

2. Control de hechos determinantes; la valoración del hecho podrá ser objeto de una facultad discrecional, pero no determinar si se ha producido o no el hecho, no es objeto de la facultad discrecional, por que no puede quedar al arbitrio de autoridad apreciar si un hecho ha ocurrido. Por lo anterior si el hecho ocurre la autoridad tendrá la facultad discrecional de valorarlo, pero no de eliminarlo.

3. Control de los principios generales de derecho; los principios generales de derecho son "una condensación de los grandes valores jurídicos materiales que constituyen el substratum del ordenamiento y de la experiencia reiterada de la vida jurídica. No consisten, pues, en una abstracta e indeterminada invocación de la justicia o de la conciencia moral o de la discreción del juez, sino, más bien, en la expresión de una justicia material especificada técnicamente en función de los problemas jurídicos concretos y objetivada en la lógica misma de las instituciones."²⁸

En efecto los principios generales de derecho mencionados, son una forma de control de la discrecionalidad, mismos que han sido plasmados en los artículos 14 y 16 constitucionales, al establecer la garantía de seguridad de los particulares frente a la actuación de las autoridades, y siendo que forman parte del orden jurídico y por tanto proporcionan criterios que deben tomarse en cuenta al valorarse todo acto de autoridad.

²⁸ Ibid., pág. 472

Lo anterior en razón de que cuando la ley otorga una facultad discrecional, no se ha derogado para la autoridad la totalidad del orden jurídico, sino que, por el contrario, sigue vinculada su actuación.

3.4.1. Desvío de Poder.

El desvío de Poder se da cuando la autoridad fiscal en ejercicio de su facultad discrecional se aleja del objetivo primordial contemplado en la ley, esto en razón de algún fin personal o administrativo.

El maestro Gregorio Sánchez de León, manifiesta que cuando la autoridad administrativa en ejercicio de la facultad discrecional se sirve de esta para un fin personal o administrativo diverso al querido por la ley, el acto se encontrara viciado y surge así el concepto de Desvío de Poder, que permite la anulación del acto cuyo fin es distinto del considerado por la ley:²⁹

²⁹Vid. Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, 11ª ed. Tomo I. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, pág. 389.

3.5. Ineficacia del dictamen fiscal ante la facultad prevista en el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

El punto relevante motivo del presente estudio es que, en el caso de los contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, no gozan de una seguridad jurídica, respecto a que dicho dictamen sea tomado en cuenta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en virtud de la facultad discrecional que ahora ostentan las autoridades fiscales para valorar su solicitud, pues en la práctica con dicha facultad desconocen el límite de su actuación, resolviendo a su libre arbitrio si se concede o no al contribuyente, la terminación anticipada de una visita domiciliaria.

Asimismo, para los efectos del presente punto nos remitiremos al artículo 1º de nuestra Carta Magna mismo que regula a la garantía de igualdad comprendiéndose a esta como, que entre un número indeterminado de personas, que se encuentren en una específica situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado.

Sin embargo, tal garantía no es observada por las autoridades fiscales, cuando los sujetos obligados a presentar dictamen de estados financieros dictaminados, pese a que presentan aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, cumpliendo con los requisitos que enmarca el Código Fiscal, y su respectivo reglamento, frente a una visita domiciliaria, no gozan de la posibilidad de concluiría de manera anticipada, beneficio que solo se establece a favor de aquellos que optan por dictaminarse.

Por lo anterior es evidente, que la obligación para determinados contribuyentes de hacer dictaminar sus estados financieros, por contador público autorizado no tiene fuerza frente a la práctica de una visita domiciliaria, puesto que las autoridades no se encuentran obligadas a considerar la conclusión de la visita iniciada, por ningún precepto legal.

3.5.1. Perjuicios causados al contribuyente por las facultades previstas en el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

La función de fiscalización es una función pública, que debe ser ejercida únicamente por la autoridad administrativa, pues a esta le fue conferida tal potestad, por consiguiente, resulta incorrecto delegar esa facultad a los particulares.

No obstante lo anterior, el legislador del régimen de dictaminación, salvaguarda la facultad fiscalizadora de la autoridad hacendaria, y además la libra parcialmente de la obligación de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, repercutiéndoles a estas los costos relacionados con dicha



verificación. Por lo tanto, resulta injusto el hecho de que la autoridad se libere de su obligación de vigilancia fiscal a costa de la utilidades de los contribuyentes, sin reconocer dicho sacrificio al no dar confiabilidad plena a los resultados emanados de la dictaminación correspondiente.

CAPÍTULO 4.

Solución al problema observado.

4.1. Necesidad de reformar el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

4.2. Necesidad de regular la facultad otorgada a la autoridad fiscal para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, ante la manifestación del contribuyente de presentar sus estados financieros dictaminados.

Solución al problema observado.

4.1. Necesidad de reformar el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación.

Para establecer una debida solución, al problema que enfrentan los contribuyentes obligados y los que optan por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cuando la autoridad hacendaria inicia una visita domiciliaria, cabe proponer de manera general, las siguientes reformas al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento, mismos que actualmente regulan el dictamen fiscal, siguiendo los lineamientos que a continuación se enuncian:

- Cuando exista dictamen fiscal, las autoridades deberán revisarlo en primer término, y en caso de ser necesario, procedan a practicar una visita domiciliaria al contribuyente.

Por lo tanto, el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, mismo que ha sido materia del presente estudio, y que da la base para el debido actuar de la autoridad frente a la practica de una visita domiciliaria y la existencia de un dictamen fiscal, debe reformarse bajo los siguientes vértices:

- Eliminar la facultad discrecional de las autoridades fiscales, para concluir anticipadamente la visita domiciliaria iniciada.

- Concluir anticipadamente las visitas domiciliarias que se hubieren ordenado, cuando el contribuyente (obligado o no), presente aviso ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, manifestando su deseo de presentar dictamen de estados financieros, esto es se debe establecer una facultad reglada en el proceder de la autoridad hacendaria.

En efecto, las anteriores propuestas van encaminadas a equilibrar las exigencias que se dan sobre la forma y contenido del dictamen y el valor que frente a la autoridad debe tomar, siendo menester resaltar que, el darle un lugar primordial al dictamen de carácter fiscal en su revisión cuando se llevan a cabo aquellas facultades de comprobación a cargo de la Hacienda Pública, en lo absoluto las merma, es decir, la autoridad de juzgarlo necesario y una vez analizado el dictamen de estados financieros, puede proceder a ordenar una visita domiciliaria, esto en la medida de su competencia.

De conformidad con lo anterior, es evidente que no se quiere restar importancia a la visita domiciliaria como tal, sino el hecho de anular esa actitud de indiferencia por parte de la autoridad hacendaria, frente a lo que representa la solicitud de dictaminarse por parte del contribuyente y frente a lo que representa el propio dictamen.

En esa tesitura, es obvio que en la práctica el Poder Ejecutivo no ha razonado las implicaciones y fines del dictamen de estados financieros hechos por contador público autorizado, y si ha mermado su eficacia al establecer a cargo de la autoridad fiscal una facultad discrecional para efecto de decidir si se concluye o no una visita domiciliar, frente a la manifestación del contribuyente de dictaminarse, circunstancia que le repercute en un claro perjuicio, pues da la posibilidad de que la autoridad actué de manera arbitraria al tomar una decisión.

Por lo tanto, las propuestas de reformas que se exponen, otorgan al contribuyente y a la propia autoridad una solución viable, frente a esta situación y salvaguarda el fin de la de la facultad que del ejercicio de esas facultades de comprobación, que es el vigilar y alentar al gobernado como contribuyente en el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4.2. Necesidad de regular la facultad otorgada a la autoridad fiscal para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, ante la manifestación del contribuyente de presentar sus estados financieros dictaminados.

Es necesario que con las reformas antes propuestas, se establezca una facultad reglada para las autoridades fiscales, en el sentido de que estas deban considerar el aviso del contribuyente manifestado su deseo de presentar dictamen de estados financieros y como consecuencia concluir la visita domiciliar que al efecto hayan iniciado.

En efecto, considerando que tanto la visita domiciliaria como la revisión del dictamen fiscal, son facultades de comprobación de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales, es válido tomar en cuenta y darle la debida importancia al dictamen de estados financieros hecho por contador público autorizado, toda vez que, el hecho de que las autoridades se vean obligadas a concluir anticipadamente una visita domiciliaria, no merma en nada sus facultades de verificación al estar en posibilidad de hacer las observaciones respectivas.

De ahí, que la facultad discrecional que en la actualidad se otorga a la autoridad hacendaria para concluir o no las visitas domiciliarias, da opción a un actuar incierto; sin embargo al establecerse una facultad reglada, ineludiblemente se dará certeza no solo al procedimiento que se debe llevar a cabo en el ejercicio de las facultades de comprobación, sino en el valor intrínseco que tienen el dictamen de estados financieros.

CONCLUSIONES.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La facultad es la autodeterminación y dirección de las funciones psico espirituales del individuo en general, es decir, es la potencia física o moral que nos permite realizar cualquier actividad; ahora bien, dentro de la Teoría General del Derecho, se entiende a la facultad en sentido netamente jurídico, como la capacidad o posibilidad normativamente atribuida a una persona (derecho subjetivo), para realizar por si o por medio de u representante una acción jurídicamente organizada.

En tal sentido los actos dentro de la vida civil, requieren una facultad jurídica para ser realizados, facultad la anterior que trasladada al Poder Público, se traduce en una competencia para poder llevar a cabo actos jurídicamente válidos; por lo que, en el actual gobierno mexicano, la competencia a los órganos del Poder Público, se da en base a lo dispuesto por las leyes o reglamentos existentes.

Es así como en materia de comprobación fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encuentra consagrada su competencia u facultad en sus Reglamentos Interiores y en el propio Código Fiscal de la Federación, misma que debe tener como limite el bien común.

SEGUNDA.- Por autoridad entendemos a aquella persona que esta facultada jurídicamente para realizar un acto válido, misma que presupone la capacidad u

potestad para mandar decidir y hacer cumplir ordenes, es decir, el órgano de autoridad esta investido de facultades de decisión y ejecución.

En tal vertiente, la autoridad fiscal como tal, respecto de las facultades de comprobación en materia de contribuciones federales, tiene la capacidad para recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, de derecho, de productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal Federal; representar el interés de la Federación en controversias fiscales y; vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones, de ahí que deba actuar con estricto apego a derecho y siempre con la perspectiva de lograr el bien de toda una sociedad.

TERCERA.- Las facultades de comprobación por parte de la autoridad hacendaria, concretamente la de practicar visitas domiciliarias y la de revisión de dictamen, tienen su fundamento constitucional y ordinario.

El artículo 16 constitucional, en sus párrafos primero, octavo y onceavo, establece la facultad por parte de la autoridad fiscal, para llevar a cabo visitas domiciliarias y efectuar la revisión del dictamen de estados financieros. La revisión de dictamen esta sustentada en el hecho de expresamente en el citado párrafo onceavo del artículo en cita, se faculta a la autoridad para exigir la exhibición de libros y

papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Asimismo, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, señala las facultades de comprobación, a través de las cuales la autoridad fiscal podrá verificar que un contribuyente, responsable solidario o terceros, hayan cumplido adecuadamente con sus obligaciones fiscales, estableciendo concretamente en su fracción III, a la posibilidad de practicar visitas domiciliarias y en su fracción IV, la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos sobre estados financieros.

De anterior se desprende, que la vigilancia del debido cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, se encuentra reglamentado tanto para la revisión hecha por la autoridad, como para la efectuada por el contador público autorizado.

CUARTA.- Tanto la practica de las visitas domiciliarias, como la revisión de dictámenes de estados financieros, son facultades de comprobación a cargo de las autoridades hacendarias, para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, cuyo fin máximo es lograr una debida recaudación de impuestos, para así poder cubrir el gasto público y alcanzar por ende el bien común, de donde se desprende que se deben valorar desde una misma perspectiva.

QUINTA.- La practica de vistas domiciliarias y el dictamen de estados financieros, en la especie, requieren de una certeza jurídica que se da a través de la regulación establecida en el Código Fiscal de la Federación, misma que enmarca tanto su desarrollo como su validez e importancia, como figuras de comprobación fiscal, por lo tanto, debe ser más clara y específica su regulación y dentro de esta su valoración.

SEXTA.- En la especie, el dictamen de estados financieros hecho por contador público autorizado, permite simplificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales frente a la practica de una visita domiciliaria, además de que constituye un instrumento de fiscalización muy útil para la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, al permitirle fiscalizar indirectamente a un buen número de contribuyentes a bajo costo operativo.

En tal sentido, es menester señalar que hay sujetos obligados a la presentación de dicho dictamen de estados financieros, de acuerdo con lo que establece el artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación. De ahí que se proponga una justa valoración jurídica, frente a la práctica de una visita domiciliaria.

SÉPTIMA.- No obstante las ventajas que se observan en la presentación del dictamen de estados financieros, el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación, en su texto actual, merma su validez e importancia, al otorgar a la autoridad hacendaria una facultad discrecional para concluir anticipadamente una vista domiciliaria, además de solo otorgar esa posibilidad a aquellos sujetos que optan por

dictaminarse y no respecto de aquellos que están obligados, repercutiendo tal circunstancia al contribuyente en un serio perjuicio, pues no obstante el esfuerzo para cumplir con los requisitos que enmarca la elaboración del dictamen, el costo del mismo también queda a su cargo.

OCTAVA.- Por lo anterior, se propone una reforma concreta al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, que consiste en otorgar a la autoridad una facultad reglada para terminar anticipadamente la vista domiciliaria iniciada, sin opción alguna, cuando el contribuyente presente aviso manifestando el hecho de que presentara dictamen de estados financieros, en los tiempos que establecen los artículos 32-A del Código en cita y 46 de su Reglamento, es decir, tal aviso deberá presentarse a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar, para los contribuyentes que opten por hacerlo, o dentro de los tres o cuatro meses siguientes a la fecha de terminación de dicho ejercicio, para aquellos que opten u estén obligados a presentar el dictamen.

NOVENA.- Con la reforma propuesta no se busca un menoscabo en la actividad verificadora y recaudadora a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino una real importancia y debido respeto al dictamen de estados financieros hecho por contador público autorizado, que se traduce en una seguridad jurídica para el contribuyente, en el sentido de que será tomado en cuenta para su revisión por parte de la autoridad hacendaria.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

1. BURGOA O., Ignacio. Las Garantías Individuales. 31ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999. 813 p.
2. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 2ª ed. México, Editorial Haría, 1993. 482 p.
3. CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Themis, 1997. 313 p.
4. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 10ª ed. México Editorial Porrúa, 1990. 1025 p.
5. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, 1996. 223 p.
6. FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª ed. México, Editorial Porrúa, 1998. 525 p.
7. FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 39ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999.

8. GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 50ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999. 444 p.

9. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro y SAUCEDO ZAVALA, María Guadalupe. La Suspensión del Acto Reclamado. 4ª ed. México, Editorial Porrúa, 1998. 1542 p.

10. GUTIERREZ ACOSTA, Sergio y BUÑUELOS PEREZ, Manuel. Retos e Implicaciones del Dictamen para Efectos Fiscales Ponencia de la Comisión de Estudios Profesionales. México, publicado por la Contaduría Pública, 1999. 125 p.

11. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano. 12ª ed. México, Editado por Porrúa y la Universidad Autónoma de México, 1998.

12. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. El Dictamen Nuestra Profesión 4. México, Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1992. 140 p.

13. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 5ª ed. México, Editorial ECAFSA, 1998. 432 p.

14. LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. 4ª ed. México, Editorial Porrúa, 1997. 299 p.

15. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999. 333 p.
16. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Las Facultades de Comprobación Fiscal. México, Editorial Porrúa, 1999. 316 p.
17. MARIA DIEZ, Manuel. Derecho Administrativo. Buenos Aires, Bibliografía Omeba, 1998, 345 p.
18. MARTÍNEZ BAZAVILVAZO, Alejandro. Visitas Domiciliarias Fiscales. México, Tax Editores, 1999. 208 p.
19. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Harla, 1986.
20. ROJAS YAÑES, Jorge y QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. 1ª ed. México, Editorial Trillas, 1991. 496 p.
21. SALAZAR MOTO, Efraín. Elementos de Derecho. 43ª ed. México, Editorial Porrúa, 1998. 452 p.
22. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 11ª ed. Tomo I. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1998. 696 p.

23. SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa. 2ª ed. México, Editorial Porrúa, 1997. 730 p.

LEGISLACIÓN

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 125ª ed. México, Editorial Porrúa, S.A. 2001, 133 p.
2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1999, 170 p.
3. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2001, 163 p.
4. REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2000, 45 p.
5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2000, 518 p.
6. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2000, 185 p.

7. LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2000, 185 p.

8. LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. México, Editorial Porrúa, S.A. 1999, 110 p.

9. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2000, 15 p.

10. REGLAMENTO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2000, 65 p.

JURISPRUDENCIA

1. CD-ROM. IUS 2000 JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS 1917-2000. México, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, elaborado por la Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, 2000.

2. CD-ROM. JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SIGLO XX. México, Tribunal Fiscal de la Federación, elaborado por la Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, 1999.