

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



PRELACION DE LA REVISION DEL DICTAMEN  
DE ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO DE LAS  
OTRAS FACULTADES DE COMPROBACION

SAN NICOLAS DE LOS GARZA, NUEVO LEON

POR

ADRIANA MARTINEZ CHAVARRIA

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER  
EL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

DICIEMBRE 2003



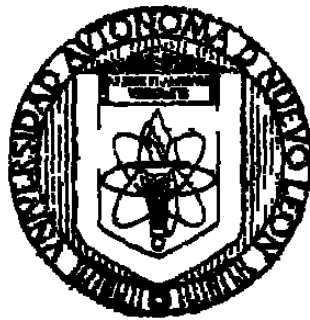




1020149319

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON**

**FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA**



**PRELACION DE LA REVISION DEL DICTAMEN  
DE ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO DE LAS  
OTRAS FACULTADES DE COMPROBACION**

**SAN NICOLAS DE LOS GARZA, NUEVO LEON**

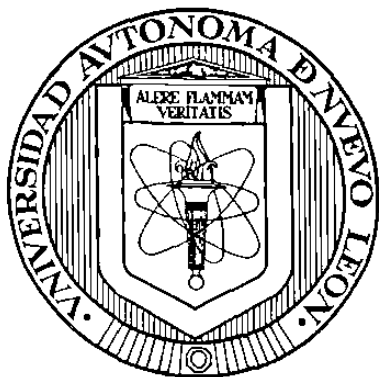
**POR**

**ADRIANA MARTINEZ CHAVARRIA**

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER  
EL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**

**DICIEMBRE 2003**

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA**



**PRELACIÓN DE LA REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS  
FINANCIEROS RESPECTO DE LAS OTRAS  
FACULTADES DE COMPROBACIÓN**

**SAN NICOLÁS DE LOS GARZA, NUEVO LEÓN**

**Por**

**ADRIANA MARTÍNEZ CHAVARRÍA**

**Como requisito parcial para obtener el Grado de  
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**

**Diciembre, 2003**

## RESUMEN

Adriana Martínez Chavarría

Fecha de Graduación: Diciembre, 2003.

Universidad Autónoma de Nuevo León

Facultad de Derecho y Criminología

**Título del Estudio:** PRELACIÓN DE LA REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO DE LAS OTRAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

**Número de páginas:** 116

**Candidata para el grado de Maestría en Derecho Fiscal**

**Área de Estudio:** Derecho Fiscal

**Propósito y Método del Estudio:** La actual legislación fiscal no brinda certeza ni seguridad jurídica a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, pues la forma en que la autoridad fiscal habrá de ejercer sus facultades de comprobación para revisar dichos dictámenes, no está claramente regulada, esto es, no se define, primero, si discrecionalmente puede optar por revisarlos o no; y segundo, por que de optar por hacerlo no expresa, sin lugar a confusión, si debe hacerlo en forma previa, o al menos simultáneamente, al ejercicio de las otras facultades de comprobación, o bien si debe realizarlo conjunta, indistinta o sucesivamente al ejercicio de otra facultad de comprobación, lo que provoca el ejercicio arbitrario de sus funciones al respecto. Por lo que en el presente trabajo, partiendo de los métodos analítico y deductivo, sometimos la legislación en estudio, al análisis jurídico, filosófico-jurídico y teleológico, para demostrar nuestra tesis y proponer la forma en que deben ejercerse las facultades de comprobación en estos casos.

**Propuesta y Conclusiones:** El ejercicio discrecional de las facultades de la autoridad para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes y en su caso, para determinar las contribuciones omitidas, se encuentra limitado cuando los contribuyentes, conforme a las normas fiscales aplicables, dictaminaron sus estados financieros por contador público autorizado. No queda bajo la discrecionalidad de la autoridad revisar o no el dictamen fiscal, sino que incluso, nunca puede omitir su revisión cuando ha decidido comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes que dictaminaron sus estados financieros. Pero, además, atendiendo a la teleología del dictamen fiscal, su revisión debe hacerse en forma previa al ejercicio de cualquier otra facultad de comprobación. Por lo que debe proponerse la prelación de las facultades de comprobación, privilegiando la revisión del dictamen fiscal, cuando su presentación satisfaga las normas legales aplicables.

# T A B L A D E C O N T E N I D O

	Página
<b>PRÓLOGO</b>	iii
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>INTRODUCCIÓN</b>	
1.1. Objetivos del Estudio	1
1.2. Estructura del estudio	2
1.2.1. Antecedentes	2
1.2.2. La Fiscalización	2
1.2.3. El Dictamen Fiscal	3
1.2.4. Prelación de las Facultades de Comprobación	4
1.2.5. Conclusiones y Sugerencias	4
<b>CAPITULO II</b>	
<b>ANTECEDENTES</b>	6
<b>CAPITULO III</b>	
<b>LA FISCALIZACIÓN</b>	
3.1. Concepto	13
3.2. Clasificación de los actos de fiscalización	15
3.2.1. Fiscalización Directa	16
3.2.2. Fiscalización Indirecta	16
3.3. Facultades de Comprobación	18
3.3.1. Revisión de contabilidad	19
3.3.2. Visita Domiciliaria	21
3.3.3. Revisión de Dictámenes Fiscales	22
3.4. Objeto de la Fiscalización	25
<b>CAPITULO IV</b>	
<b>EL DICTAMEN FISCAL</b>	
4.1. Concepto	27
4.2. Su origen y evolución	29
4.3. Teleología del Dictamen Fiscal	37
4.4. Reglas para Revisar el Dictamen Fiscal	43
<b>CAPITULO V</b>	
<b>PRELACIÓN DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN</b>	
5.1. Facultades Discrecionales	47
5.2. ¿Discrecionalidad para Revisar el Dictamen Fiscal?	50
5.3. Filosofía de la Revisión del Dictamen Fiscal	58
5.4. Prelación de la Revisión del Dictamen Fiscal Frente a Otras Facultades de Comprobación	73
5.5. Contradicción de Criterios	78

<b>CAPITULO VI</b>	
<b>CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS</b>	92
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	96
<b>APÉNDICES</b>	
APÉNDICE A	104
APÉNDICE B	108
APÉNDICE C	112



## P R Ó L O G O

En el desempeño de mis labores diarias, generalmente aplico la legislación fiscal en su marco puramente legal, es decir, considerando exclusivamente que la actuación de la autoridad tiene un sustento jurídico que le permite actuar de tal o cual forma. Esta actividad poco a poco puede inhibir la capacidad de analizar el marco histórico o conceptual de referencia de las disposiciones fiscales, así como la capacidad de determinar la teleología de las figuras jurídicas que las conforman.

Sin embargo, es precisamente este riesgo el que mantiene alerta y me impulsa a estar consciente del deber ser del derecho, atendiendo a su fin último en razón de los motivos que le dieron origen.

Comprender estos conceptos me han permitido hacer más fácil mi tarea, pues por una parte tengo perfectamente claro el alcance legal de una norma, y por la otra, la intención original de su contenido, que debo reconocer no siempre son compatibles.

De invaluable ayuda han sido las cátedras de los ejemplares maestros que tuve por suerte conocer, quienes no tuvieron reparo en compartir conmigo sus experiencias sobre este tema, mismas que incentivaron las propias. Impulsaron además, mi gusto por el análisis y escudriño de las normas legales y encausaron

el entusiasmo que provoca obtener, a través del estudio constante, conclusiones distintas a las puramente legales que a mi juicio son válidamente sustentables.

Gracias a todos ellos, que de forma incansable ponen de manifiesto que la misión del abogado no solamente consiste en contemplar la ley y aplicarla fríamente al caso concreto, sino que debe preocuparse y ocuparse para que el estado de derecho y el derecho positivo en sí, sean consistentes y regulen de la mejor manera la conducta humana.

En una modesta señal de gratitud a todas esas enseñanzas, presento esta tesis que deriva del compromiso del profesional de las ciencias jurídicas para buscar un sistema más justo, que brinde certeza y seguridad jurídica, libre de ambigüedades, pues son éstas las que conducen a los actos arbitrarios de la autoridad.

Como nota aclaratoria debo precisar que el análisis, las conclusiones y las sugerencias descritas en el presente trabajo, corresponden al texto del Código Fiscal de la Federación vigente al momento de que inicié el estudio, es decir en 2002, cuya última reforma fue dada a conocer a través del Decreto que modifica diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.

Durante el proceso que llevó este trabajo, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación diversas reformas fiscales con vigencia a partir del 1º de enero de 2003, sin embargo la legislación analizada no sufrió modificación alguna.

# C A P Í T U L O I

## I N T R O D U C C I Ó N

### 1.1. **Objetivos del estudio.**

El presente estudio tiene como propósito demostrar que la actual legislación fiscal no brinda certeza ni seguridad jurídica a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, pues la forma en que la autoridad fiscal habrá de ejercer sus facultades de comprobación para revisar dichos dictámenes, no está claramente regulada, lo que provoca el ejercicio arbitrario de sus funciones al respecto.

Otro propósito es demostrar que bajo las condiciones que imperan en nuestro derecho fiscal positivo, la revisión de los dictámenes fiscales de estados financieros formulados por contadores públicos, debe efectuarse en forma previa, o al menos simultáneamente, al ejercicio de otra facultad de comprobación. Pero, además, que atendiendo a la teleología del dictamen fiscal, su revisión debe llevarse a cabo antes de ejercer cualquier otra facultad de comprobación.

El propósito ineludible es proponer la prelación de las facultades de comprobación, privilegiando la revisión del dictamen fiscal, cuando su presentación satisfaga las normas legales aplicables.

## **1.2. Estructura del estudio.**

Se describe brevemente el contenido de cada uno de los capítulos del presente estudio, lo que permitirá al lector obtener un panorama general y conciso de la forma en que conseguiremos los objetivos trazados.

### **1.2.1. Antecedentes.**

En este capítulo abordamos brevemente la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público en la forma en que las leyes así lo determinen; el principio de autodeterminación de obligaciones, y en especial de contribuciones, que impera en nuestro modelo fiscal, así como la justificación del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal.

### **1.2.2. La Fiscalización.**

En este capítulo se expone en forma más específica el concepto de fiscalización, como el acto que permite a la autoridad cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, y en su caso para determinar las contribuciones omitidas.



Se presenta también la clasificación de los actos de fiscalización y se dan ejemplos de cada uno de ellos, haciéndose un breve recorrido por las que, a nuestro juicio, representan las tres principales facultades de comprobación con que cuenta la autoridad: la revisión de gabinete o de escritorio, la visita domiciliaria y la revisión de los dictámenes sobre estados financieros formulados por contadores públicos autorizados.

### **1.2.3. El dictamen fiscal.**

Este capítulo nos permitirá ubicar perfectamente la facultad de comprobación relativa a la revisión de los dictámenes fiscales, pues estudiaremos el dictamen fiscal, desde su concepto, pasando por su origen y evolución, hasta su teleología o fin último perseguido con su implementación.

Analizaremos también las reglas que nuestra legislación fiscal ofrece en la actualidad, para llevar a cabo la revisión de dicho instrumento fiscal.

Es importante aclarar que en este capítulo sólo nos referiremos a las reglas para revisar el dictamen fiscal como sinónimo del procedimiento a seguir para hacerlo, pero sin tocar las reglas que llevaron a la autoridad fiscal a elegir ejercer o no esta facultad de comprobación, pues éstas serán motivo del capítulo siguiente.

#### **1.2.4. Prelación de las facultades de comprobación.**

En este capítulo plasmaremos el resultado de nuestro estudio, en el cual definiremos las facultades discrecionales de la autoridad administrativa, y platearemos la interrogante sobre la discrecionalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación para revisar el dictamen fiscal.

Plantaremos la forma en que, a nuestro criterio, debe efectuarse la revisión del dictamen fiscal y cuestionaremos entonces si nuestro derecho positivo vigente brinda certeza y seguridad jurídica al respecto. Analizaremos estos principios generales del derecho para tener las bases que nos permitan responder dicho cuestionamiento.

Lo anterior nos llevará a proponer la prelación de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, privilegiando la revisión del dictamen fiscal.

Presentaremos también diversos criterios de las autoridades encargadas de decir el Derecho, para hacer evidente lo novedoso que resulta nuestro estudio, pues aún no hay acuerdos sobre el tema.

#### **1.2.5. Conclusiones y Sugerencias.**

En este capítulo presentaremos en forma concisa los resultados de nuestro estudio, de donde destacamos que no queda bajo la discrecionalidad de la autoridad revisar o no el dictamen fiscal, sino que incluso, nunca puede omitir

su revisión cuando la autoridad ha decidido comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes que dictaminaron sus estados financieros.

No podemos omitir en este capítulo proponer que se efectúen reformas a la legislación fiscal actual para que sea congruente con el origen que la motivó, y se libere de ambigüedades que van en contra de los principios generales del derecho, tales como la certeza jurídica y la seguridad jurídica.

## C A P Í T U L O   I I

### A N T E C E D E N T E S

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala claramente que es una obligación de todo mexicano el de contribuir al gasto público, en la forma que las leyes así lo determinen.

No queda duda que la obligación existe, y son entonces las leyes las que determinarán la forma en que se desarrolla el proceso recaudatorio; dependiendo de la sencillez o complejidad de los procedimientos y figuras señaladas por las leyes fiscales, se estimula o se inhibe el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Resulta fundamental entonces que las leyes fiscales sean claras y libres de ambigüedades, pues sólo una legislación fiscal depurada favorece el cumplimiento de las obligaciones.

El derecho positivo en materia fiscal determinará el éxito o fracaso de la política fiscal; en ese sentido, cobran particular relevancia los objetivos esenciales que persigue la misma. Dichos objetivos están precisados en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación que a nuestros días sigue vigente; de donde podemos advertir que, como regla general, el cumplimiento de las obligaciones fiscales será voluntario, y descansa en el



sentido de madurez y solidaridad social de los contribuyentes, quienes por convencimiento y por su propio interés pagarán de forma espontánea sus obligaciones, de manera justa y equitativa. Por principio, son los contribuyentes, y no la autoridad, quien determina por qué y cuánto se debe pagar; ese hecho define a nuestro modelo fiscal como de “autodeterminación de obligaciones”.

La **autodeterminación** de obligaciones, y más preciso, de contribuciones, está definida en la exposición de motivos<sup>1</sup> del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de enero de 1983, de la siguiente forma:

“Las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales, lo que no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho principio sólo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Esta confianza en la madurez y sentido de solidaridad social de la población, es el resultado de un largo proceso educativo y tiene muy variadas consecuencias en la legislación que se propone: por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar; la autoridad tiene funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le son declarados.”

Al amparo de este principio de cumplimiento voluntario de las normas fiscales, fue que nuestro modelo fiscal acogió la autodeterminación de contribuciones, regulándola a través del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

---

Exposición de motivos contenida en la edición del Código Fiscal de la Federación preparada por la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, impresa en el mes de enero de 1982.

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

***Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.*** Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio."

En nuestro modelo fiscal corresponde entonces a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, sin embargo, para el Estado, dejar de percibir las contribuciones no es una opción, más cuando contribuir al gasto público es una obligación constitucional. Por lo tanto, el modelo de autodeterminación de contribuciones se protegió, advirtiéndose en el propio texto de la exposición de motivos en comento, que esto no significaba que quedara al arbitrio del particular el pago de dichas contribuciones, ya que siempre sería obligatorio el acatamiento de las disposiciones fiscales.

En consecuencia, en la propia exposición de motivos también se precisó que la autoridad tendría funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento de dichas normas, así como de la veracidad de los datos que le son declarados.

En razón de lo anterior, se encuentra justificado el hecho de que a la autoridad tributaria le hayan sido conferidas diversas facultades que le permiten comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones que omitió el sujeto obligado.

Para este supuesto, la autoridad fiscal se encuentra provista de las facultades que se encuentran definidas y enumeradas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, precepto que es del tenor literal siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Cabe hacer un paréntesis para precisar que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, no sólo consagra las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede ejercer para comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas, sino que también dichas facultades pueden ser ejercidas sobre los responsables solidarios y los terceros relacionados con ellos. Además, el ejercicio de dichas facultades de comprobación también puede estar orientado a comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Es por ello, y para evitar tergiversar el contenido de este precepto legal, que se reproduce textualmente, no obstante que en razón de nuestro objeto de estudio sólo nos concentraremos en las facultades de comprobación que tiene como propósito verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas; y aún dentro de éstas, destacaremos sólo las tres que a nuestro juicio generan mayor controversia.

Resumiendo la parte medular de este capítulo, tenemos que la determinación de las contribuciones es ineludible; o lo hace el contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, o bien, al amparo del artículo 42 del mismo ordenamiento fiscal será

la autoridad quien despliegue la acción del aparato tributario para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, y en su caso, la que determine las contribuciones que éste omitió.

Precisamente es esta última atribución la que ocupa nuestra atención, pues la función que lleva a cabo la autoridad para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, debe estar regida por reglas precisas que otorguen certeza y seguridad jurídica al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, como garantía fundamental de que se elimina todo aquello que pueda traducirse en arbitrariedad.

## C A P Í T U L O   I I I

### L A   F I S C A L I Z A C I Ó N

#### 3.1.   **Concepto.**

En el capítulo anterior quedó de manifiesto que nuestra administración tributaria depositó su confianza en el hecho de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Esta regla general, como todas, tiene su excepción, ya que la seguridad que se tiene de que el contribuyente la cumpla, muchas veces se ha visto burlada, aún sin que vaya de por medio el ánimo de hacerlo.

Así es, el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales, no es siempre realista, pero tampoco es inalcanzable. Existe una diversidad de factores que limitan o alientan dicho principio; unos propios de la administración tributaria, como su eficiencia operativa; los hay otros ajenos y extraños a ésta, que influyen en la conducta de los contribuyentes como tales, la educación es uno de ellos, y más aún lo es la educación cívica, sin soslayar la evidente complejidad de las normas que regulan la relación jurídico-tributaria.

Sin embargo, como también lo mencionamos en el capítulo anterior, el Estado no puede sustraerse a los efectos que conllevaría el no percibir los recursos que permiten sufragar el gasto público, independientemente de los factores que se vieran involucrados; por ello la autoridad fiscal se reserva, dentro del ámbito legal, la facultad para vigilar el oportuno cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como para comprobar la veracidad de los datos que le son declarados por los contribuyentes. A este mecanismo de control se le conoce como fiscalización; pero conozcamos algunas definiciones que expertos en la materia han difundido sobre este concepto.

Roberto Álvarez, define la fiscalización como “una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes, y cuyos objetivos son: A) En forma inmediata, persigue 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 actuaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y B) En forma mediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente”.<sup>2</sup>

Por su parte, Rogelio Martínez Vera señala que “la fiscalización o inspección de tributos se podría conceptualizar de la siguiente manera: Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal,

---

<sup>2</sup> Álvarez, Roberto. La Función de la Fiscalización, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, marzo 1980.



han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”.<sup>3</sup>

Para Doricela Mabarak Cerecedo la inspección fiscal o fiscalización es “la acción o conjunto de acciones que realizan los órganos competentes o sus auxiliares para verificar si los sujetos pasivos, responsables solidarios, y aún los terceros vinculados en alguna forma a la relación jurídico-fiscal, dieron cabal cumplimiento a las obligaciones impuestas por las disposiciones fiscales aplicables.”<sup>4</sup>

Destacamos que las últimas dos definiciones no delimitan la función de la fiscalización a los actos de comprobación realizados por la autoridad competente, sino también a los efectuados por sus auxiliares, por lo que a continuación se presenta la siguiente clasificación.

### **3.2. Clasificación de los actos de fiscalización.**

De acuerdo con la clasificación que nos presenta Doricela Mabarak Cerecedo,<sup>5</sup> la actividad fiscalizadora de la autoridad puede efectuarse de manera ***directa e indirecta.***

---

<sup>3</sup> Martínez Vera, Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, Monterrey, 1981, pag. 5

<sup>4</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, 2002, pag. 194.

<sup>5</sup> Op. Cit., pag. 198

### **3.2.1. Fiscalización directa.**

La fiscalización directa, -según la define Mabarak Cerecedo-, es el conjunto de actos de las autoridades hacendarias competentes en los que existe relación interpersonal con los sujetos inspeccionados.

Como ejemplo de este tipo de fiscalización están las visitas domiciliarias y las revisiones de la contabilidad en las propias oficinas de la autoridad fiscal, dirigidas al sujeto directo de la obligación jurídico-tributaria.

### **3.2.2. Fiscalización indirecta.**

La fiscalización indirecta, -precisa Mabarak Cerecedo-, es la actividad realizada por las autoridades administrativas y judiciales, por los responsables solidarios y aun por terceros, mediante acciones establecidas en las diferentes disposiciones jurídicas, y con la exigencia de determinadas acciones, inclusive de tipo interpersonal, con las que se garantiza el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Este tipo de fiscalización a su vez se subdivide en fiscalización auxiliar, fiscalización accesoria y fiscalización complementaria. Doricela Mabarak Cerecedo, las define de la siguiente forma:

#### **a) *Fiscalización auxiliar.***

Es en la que el fisco recurre a fedatarios públicos, a diversas autoridades administrativas o judiciales, a los responsable solidarios, a contadores públicos con facultades para dictaminar estados financieros y aun a terceros, para que

cuando ellos intervengan o participen en algún hecho o acto generador de obligaciones fiscales, no lo celebren o realicen o, en su caso, no lo autoricen si no se da cumplimiento a las obligaciones fiscales impuestas por los preceptos aplicables.

Como ejemplo de este tipo de fiscalización nosotros únicamente citaremos los dictámenes de estados financieros para efectos fiscales, en donde el contador público autorizado que los formula, se transforma en un importante agente fiscalizador que actúa en auxilio de las autoridades fiscales.

**b) *Fiscalización accesoria.***

Se presenta en todos los casos en los que la autoridad realiza tareas o actividades que tienen como objetivo alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Como ejemplo de este tipo de fiscalización están las campañas de asistencia al contribuyente.

**c) *Fiscalización complementaria.***

En este rubro se ubican las actividades de las autoridades fiscales, mediante las cuales publican estadísticas del comportamiento de la recaudación fiscal. También se da este tipo de fiscalización cuando el fisco publica los nombres de las personas que han sido denunciadas por la comisión de delitos fiscales o que han sido sancionadas por la comisión de infracciones fiscales.

La anterior clasificación no refleja completamente nuestra postura al respecto, sin embargo, no es objeto del presente estudio entrar a su análisis; por lo que el lector puede decidir hacerlo y llegar a sus propias conclusiones. El propósito de su inclusión es ilustrativo, pues más adelante nos referiremos a los actos de fiscalización indirectos auxiliares.

### **3.3. Facultades de comprobación.**

Para vigilar y comprobar que los contribuyentes proceden con apego a la ley, y a las normas establecidas al efecto, nuestro sistema jurídico-tributario ha investido a la autoridad fiscal con diversas facultades de comprobación.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tal como lo precisamos en el capítulo II, establece las facultades con que cuenta la autoridad para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, las cuales pueden ser ejercidas en forma conjunta, indistinta o sucesiva, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente, tal como lo estipula el último párrafo del mismo artículo 42.

En razón de nuestro objeto de estudio, sólo destacaremos tres de las facultades de fiscalización con cuenta la autoridad, ya que consideramos que éstas son las que generan mayor controversia en cuanto al momento y forma en que deben ser ejercidas. Dichas facultades son las siguientes:

- a)** Revisar la contabilidad de los contribuyentes, requiriendo su exhibición en las propias oficinas de la autoridad;
- b)** Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para revisar su contabilidad; y
- c)** Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, y cualquier otro dictamen formulado por contador público que tenga repercusión para efectos fiscales y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Hagamos un breve análisis del procedimiento que se sigue para ejercer estas facultades de comprobación.

### **3.3.1. Revisión de contabilidad.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal cuenta con la facultad de requerir a los contribuyentes para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

Esta facultad de comprobación es conocida en la práctica como revisión de gabinete o de escritorio, cuando la revisión de la contabilidad y de otros documentos relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ***se lleva a cabo en las oficinas de la propia autoridad***, esto es, fuera de una visita domiciliaria, y de hecho para los fines de nuestro estudio, es la única modalidad que consideraremos respecto a la facultad conferida a través de la referida fracción II del artículo 42.

El procedimiento para desarrollar esta facultad de comprobación está previsto en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación. Dicho procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación al contribuyente de la solicitud de documentación e información para que la exhiba ante las oficinas de la autoridad, pasando por su revisión para luego formular el oficio de observaciones en el que se hacen constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales por parte del contribuyente.

Notificado el oficio de observaciones, el contribuyente cuenta con un plazo de veinte días para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones, o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, la autoridad emitirá, y notificará al contribuyente, la resolución que determine las contribuciones omitidas.

### 3.3.2. Visita domiciliaria.

La fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, otorga a la autoridad la facultad de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para revisar ahí su contabilidad, bienes y mercancías.

Este tipo de visitas encuentra su fundamento en el artículo 16 Constitucional, que establece que 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.***

Para llevar a cabo esta facultad, la autoridad debe sujetarse al procedimiento establecido en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, respetando además, las formalidades que exigen los artículos 43, 44 y 45 del mismo ordenamiento legal.

Debe iniciarse con la notificación al contribuyente de la orden de visita domiciliaria, y en ejercicio de ésta se procederá a la revisión de su contabilidad y la demás documentación que se relacione con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Todos los hechos u omisiones que se hubiesen conocido durante el desarrollo de la visita domiciliaria se harán constar en actas, incluyendo claro está, aquellos hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las

disposiciones fiscales, las que se harán constar en la última acta parcial. Una vez levantada la última acta parcial, deberán transcurrir cuando menos veinte días para que el contribuyente presente los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones que se le imputan, o bien, optar por corregir su situación fiscal.

Concluido el plazo mencionado, la autoridad levantará el acta final en la que se harán constar en forma definitiva los hechos u omisiones detectados durante el desarrollo de la visita domiciliaria. Atendiendo al contenido de esta acta, la autoridad emitirá y notificará la resolución que determine las contribuciones omitidas.

### **3.3.3. Revisión de dictámenes fiscales.**

La facultad de revisar los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, y de cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, también formulado por contador público, y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, está consagrada en la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Esta facultad, al igual que las anteriores tiene como propósito, según lo dispuesto en el primer párrafo del referido artículo 42, comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso,



determinar y liquidar las contribuciones omitidas, o los créditos fiscales correspondientes.

Para establecer el procedimiento que se debe seguir durante el desarrollo de esta facultad de comprobación, es necesario mencionar que los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos deben presentarse ante las autoridades fiscales.<sup>6</sup> Cuando las autoridades determinan revisar dichos dictámenes y demás información relacionada con éstos, podrán, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, requerir indistintamente a los contadores públicos que los formularon, a los contribuyentes, a los terceros relacionados con éstos, o a los responsables solidarios, la documentación e información que consideren necesaria para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y verificar si son o no ciertos los datos consignados en los dictámenes y demás documentos.

De esta manera la autoridad contará con las pruebas que, en su caso, le permitirán desvirtuar los hechos afirmados en los dictámenes fiscales formulados por los contadores públicos, ya que de acuerdo con la presunción legal consagrada en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, estos hechos son ciertos en tanto no se demuestre lo contrario.

Es importante hacer notar que el artículo 55 del Reglamento del Código Tributario solamente establece qué hacer para ejercer esta facultad de

---

<sup>6</sup> Dicha obligación está contemplada en el último párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación

comprobación, pero no indica cómo debe desarrollarse y qué formalidades y plazos deben respetarse.

Sin embargo, considerando la obligación de que los dictámenes fiscales sean presentados ante la autoridad, la revisión de éstos indiscutiblemente debe realizarse en las propias oficinas de la autoridad, efectuando para ello el análisis de la documentación e información solicitada en términos del ya referido artículo 55. Son tales condiciones las que entonces nos remiten al procedimiento establecido en el artículo 48 del Código Fiscal, dado que este precepto contiene en forma general las reglas a que debe sujetarse la autoridad cuando solicite de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentación para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria.

Por lo tanto, si el análisis de los informes y documentos que pueden ser solicitados en términos del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es lo que permitirá a la autoridad determinar que los hechos afirmados en los dictámenes fiscales son o no ciertos y actuar en consecuencia, a la sazón tenemos que el procedimiento de revisión debe sujetarse a las formalidades establecidas en el citado artículo 48, a las cuales nos referimos en el punto 3.3.1 de este capítulo.

### **3.4. Objeto de la fiscalización.**

Analizadas las tres facultades de comprobación más importantes, tenemos que dos de ellas, la revisión de gabinete o de escritorio y la visita domiciliaria, se concentran en forma general en la revisión de la contabilidad del contribuyente, bajo el contexto de que la contabilidad tiene entre sus fines fundamentales establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y obligaciones del contribuyente, y registrar en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por el contribuyente en el ejercicio fiscal.

La contabilidad sujeta a revisión está constituida, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, por: *a)* los sistemas y registros contables que detalla el Reglamento de dicho código; *b)* los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, en los que quedan incluidos los que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes; *c)* los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros; y *d)* la documentación comprobatoria de los asientos contables y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Por su parte, la tercera facultad de comprobación analizada se orienta a la revisión de los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, y de cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, también formulado por contador público, y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ante la importancia que cobrará en nuestro estudio esta última facultad de fiscalización, es importante que conozcamos a detalle la figura jurídica del dictamen fiscal, y así estar en condiciones de observar hacia que conceptos se dirige su revisión; para lo cual dedicaremos el siguiente capítulo.

## C A P Í T U L O   I V

### E L   D I C T A M E N   F I S C A L

#### 4.1.   **Concepto.**

En un marco puramente legal, atendiendo al contenido del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, podemos ubicar al dictamen fiscal como la opinión o juicio que emiten los contadores públicos independientes, autorizados por las propias autoridades, sobre la situación fiscal de los contribuyentes en un ejercicio en particular, para lo cual se someten a revisión, según sea el caso, los estados financieros, las operaciones de enajenación de acciones, las devoluciones de saldos a favor del impuesto al valor agregado, así como el cumplimiento de las obligaciones fiscales en general de los contribuyentes que solicitan sus servicios.

Bajo un contexto más doctrinal, “recibe el nombre de dictamen de estados financiero para efectos fiscales, la actividad técnico-administrativa, mediante la que un profesional independiente, experto en la ciencia contable, realiza una constatación entre las actividades efectuadas por una empresa y el grado de

cumplimiento de las obligaciones fiscales contenidas en los diversos preceptos aplicables”.<sup>7</sup>

En pocas palabras, el dictamen fiscal constituye un acto de autofiscalización por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, ya que es el propio contribuyente quien solicita al contador público previamente autorizado, que audite sus estados financieros y verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le corresponden.

Además, el dictamen fiscal se traduce en un acto de **fiscalización indirecta auxiliar**, atendiendo a las consideraciones contenidas en el punto 3.2.2. del capítulo III.

Esta actividad que realiza el contador público autorizado, obviamente es retribuida por el contribuyente que solicita sus servicios; por lo tanto, antes de concluir con este punto, es importante hacer una breve referencia del costo económico que implica para los contribuyentes solicitar a un contador público autorizado, que audite sus estados financieros y verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le corresponden, para contar con otro ángulo que nos permita apreciar la carga que representa esta obligación para algunos, u opción para otros.<sup>8</sup>

Los honorarios que el contribuyente tiene que cubrir por este concepto, oscilan entre los veinte mil pesos y los cuarenta mil pesos. Esta importante

---

<sup>7</sup> Doncela Mabarak Cerecedo, Op cit., 135.

<sup>8</sup> Mas adelante entraremos en detalle de los contribuyentes que se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros, y los que no lo están pero optan por ello

variación atiende al hecho de que el experto en la ciencia contable considere para la formulación del dictamen fiscal, principalmente los siguientes aspectos: 1) El número de operaciones mensuales que realiza el contribuyente, por ejemplo, facturas, cheques, traspasos, activos fijos e inventarios; 2) Si se trata de contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros o de contribuyentes que optaron por hacerlo; y 3) Si se trata de una persona moral con fines no lucrativos.<sup>9</sup>

#### 4.2. Su origen y evolución.

Por Decreto del 21 de abril de 1959, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1959, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

A través de este Decreto no sólo se creó dicho órgano de investigación y vigilancia, sino que también se estableció el registro de los contadores públicos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y se amplió la cobertura que hasta entonces tenía la autoridad, en aspectos de fiscalización y de recaudación hacia los contribuyentes con un nuevo instrumento que fue el *dictamen fiscal*.

Así, los artículos 1º, 6º, 7º y 8º del Decreto en comento, disponían:

---

<sup>9</sup> Esta información se obtuvo de pláticas sostenidas con profesionales en la materia contable que se encuentran autorizados por la autoridad fiscal para formular dictámenes fiscales

“Artículo 1º. Se establece la Auditoría Fiscal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.”

“Artículo 6º. Se establece en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el registro de Contadores Públicos.

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

...”

“Artículo 7º. Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados, con el objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios. En estos casos, se dará crédito a dichos dictámenes sin necesidad de practicar auditorías fiscales, salvo las pruebas selectivas que establece el artículo siguiente.<sup>10</sup>

Para los causantes con ingresos anuales menores de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que establece este artículo; pero si lo utilizan no se les practicarán las auditorías fiscales, en los términos del párrafo anterior.”

“Artículo 8º. La Auditoría Fiscal Federal podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. En esas pruebas se oirá la opinión del contador público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación.”

No obstante que este Decreto fue derogado por disposición del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de abril de 1967,<sup>11</sup> el dictamen fiscal prevaleció, pues esta figura se incorporó a dicho Código a través de su artículo 85, el cual establecía:

---

<sup>10</sup> En la práctica nunca se hizo efectiva la obligatoriedad del dictamen fiscal, por lo que su presentación solo se e ercía de manera opcional

<sup>11</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1966



"Artículo 85.- Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría;

II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse del cumplimiento de esta fracción.

En caso de que el contador público no hubiera dado cumplimiento a dichas disposiciones, la Secretaría, previa audiencia suspenderá hasta por tres años los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en cuestión.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan."

Para regular este precepto se expidió el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 1980, en el cual se dan las directrices para el registro de los contadores públicos que estarían autorizados a formular dictámenes en materia fiscal y para la presentación de dichos dictámenes, así como el procedimiento a seguir para su revisión.

Finalmente, el Código Fiscal de la Federación del 1º de abril de 1967, fue derogado en razón de que el 1º de enero de 1983 entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación,<sup>12</sup> el cual a la fecha nos rige.

En este último ordenamiento fiscal también se estatuyó la figura del dictamen fiscal a través del artículo 52, el cual es del tenor literal siguiente:

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

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

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

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

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

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

---

<sup>12</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, con modificaciones publicadas en el mismo órgano de difusión el 30 de septiembre de 1982 y el 31 de diciembre de 1982

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.”

No obstante que para la entrada en vigor de este nuevo código ya no existía el artículo 85 del anterior Código Fiscal de la Federación, no fue hasta el 1º de marzo de 1984, que de acuerdo con el artículo tercero transitorio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación,<sup>13</sup> quedó derogado el Reglamento del 11 de abril de 1980.

Sin embargo, desde que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación entró en vigor, reguló en su Capítulo III, Sección Primera,<sup>14</sup> el registro de los contadores públicos que estarían autorizados a formular dictámenes en materia

---

13 Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1984

14 El 31 de marzo de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que reforma el Reglamento del Código Fiscal de la Federación respecto del Capítulo III, Sección Primera. La más significativa con relación al procedimiento de revisión del dictamen fiscal, consistió en que al primer párrafo del artículo 55 se adicionó la palabra “indistintamente” y a la fracción II del mismo precepto, se le suprimió la oración “cuando no haya sido proporcionada por el contador público”.

fiscal, la forma de presentación de dichos dictámenes y el procedimiento a seguir para su revisión.

Hasta ese momento, la presentación del dictamen fiscal fue opcional para los contribuyentes en general, ya que independientemente de que el artículo 7º del Decreto del 21 de abril de 1959 estableciera la obligación de presentarlo para un determinado grupo de contribuyentes, en la práctica ésta nunca se hizo efectiva; sin embargo, a partir del 1º de enero de 1991,<sup>15</sup> se estableció legalmente la obligatoriedad del dictamen tratándose de contribuyentes que se ubicaran en algunos de los supuestos previstos en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, que al efecto se adicionó al ordenamiento fiscal en cita.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación en vigor instituye la obligatoriedad a cierto grupo de contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; y para los que no están obligados a hacerlo, se establece como opcional, bajo el siguiente marco legal:

“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 que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1991

<sup>16</sup> Cantidades actualizadas a enero de 2002 \$26'485,903.00 y \$59'971,806.00, respectivamente

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente 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.

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, podrán sustituir al contador público designado y renunciar a la presentación del dictamen.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señale el Reglamento de este Código.

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

El dictamen fiscal, por lo tanto, en nuestros días se encuentra regulado en los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación y en el Capítulo III, Sección I, del Reglamento de dicho Código, a través de los

artículos 44 Bis1 al 58. Esta regulación ha originado que sólo en el año 2002 la autoridad fiscal haya recibido más de 80,000 dictámenes.<sup>17</sup>

### **4.3. Teleología del Dictamen Fiscal.**

Para determinar la importancia del dictamen fiscal y comprender la finalidad que se perseguía con la implementación de dicho instrumento de fiscalización, es imprescindible remitirnos a las consideraciones que llevaron al ejecutivo federal a expedir el Decreto del 21 de abril de 1959, por el cual se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes:

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

Adolfo López Mateos, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que en uso de las facultades que me confieren los artículos 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 6º, fracciones IV y XVI, y 26 de la Ley de Secretarías y Departamento de Estado, y II de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1959, y

CONSIDERANDO que es el propósito del Gobierno Federal lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos;

CONSIDERANDO que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden

---

17 Fuente Revista Ventas, Diciembre 2002, página 38.

atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tiene encomendados. Además, esos actos de los defraudadores originan, por una parte, una situación económica indebidamente privilegiada, en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtiene ilícitamente les permiten competir ventajosamente con ellos; y, por otra parte, tratándose de los impuestos que repercuten sobre los consumidores, como son los especiales a la industria y el de ingresos mercantiles, esos actos se traducen no sólo en un fraude al Fisco, sino principalmente al pueblo consumidor que es el que paga esos impuestos, ya que no pueden emplearse en las obras o servicios de beneficio colectivo a que están destinados, debido a que no llegan a poder del Estado, y

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

#### DECRETO

Conociendo las consideraciones que llevaron a la expedición del Decreto del 21 de abril de 1959, queda de manifiesto que el dictamen fiscal fue concebido para habilitar la asistencia técnica de contadores públicos titulados, avalados por la autoridad y designados por los mismos contribuyentes, ***a fin de evitar a los contribuyentes las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias o infundadas***, lo que a la vez haría resaltar la buena fe de los contribuyentes y permitiría al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionaban problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía.

Por lo que en los artículos 7º y 8º del propio Decreto se estipuló que en los casos en que los contribuyentes obligados a utilizar los servicios de contadores



públicos registrados, con el objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios, **se daría crédito** a dichos dictámenes **sin necesidad de practicar auditorias fiscales**, salvo algunas pruebas selectivas tendientes a comprobar si los dictámenes se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable.

No obstante que el Decreto del 21 de abril de 1959, quedó derogado, debemos reconocer que las consideraciones que motivaron la creación del dictamen fiscal prevalecieron, tanto que la utilización de este instrumento de fiscalización se exaltó al elevarse a norma legal a través del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de abril de 1967.

Sin embargo, aún cuando el artículo 85 del citado Código Tributario aceptó legalmente la utilidad del dictamen fiscal, estableciendo que salvo prueba en contrario, se presumían como ciertos los hechos afirmados en el dictamen, previno expresamente que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligaban a las autoridades fiscales, las que podrían ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondieran.

Este último enunciado del artículo 85, apreciado en forma gramatical, parece ir en contra del punto medular que concibió al dictamen fiscal: **evitar a los contribuyentes las molestias de visitas e investigaciones fiscales**

***innecesarias o infundadas.*** Pero no debe perderse de vista que dicho enunciado no hace más que recordar la potestad de la autoridad para elegir la forma de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, lo que de ninguna manera invalida la confianza de antemano concedida, en el sentido de que mientras el contenido del dictamen fiscal no fuera desvirtuado, se presumirían como ciertos los hechos en él afirmados.

Y lo anterior tiene su justificación al reconocerse por parte de la autoridad administrativa, el carácter de instrumento útil en el proceso de fiscalización que hasta entonces había mostrado el dictamen fiscal formulado por contador público autorizado.

Nuestra afirmación se robustece con los razonamientos que llevaron al ejecutivo federal a expedir el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de abril de 1980:

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

José López Portillo. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que confiere al Ejecutivo a mi cargo el Artículo 98, fracción 1, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y

#### CONSIDERANDO

Que es propósito del Gobierno Federal alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Que el dictamen relativo a estados financieros emitido por contadores públicos ha mostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización, tanto para las autoridades como para los contribuyentes.