

Que es necesario establecer un adecuado marco jurídico que regule lo derechos y las obligaciones de los contribuyentes que se acojan al régimen de dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales y de los contadores públicos que emitan dichos dictámenes; he dispuesto expedir el siguiente:

REGLAMENTO DEL ARTÍCULO 85 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

...”

No cabe duda que el elemento primordial que se consideró para expedir el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, fue que el dictamen relativo a estados financieros emitido por contadores públicos había mostrado ser ***un instrumento útil en el proceso de fiscalización***, tanto para las autoridades como para los contribuyentes.

Por lo tanto, en el artículo 11 de dicho Reglamento se precisó el procedimiento que la autoridad hacendaria debía de seguir para llevar a cabo este tipo de acto de fiscalización, es decir, la revisión del dictamen fiscal. Dicho procedimiento comprendía, *en forma secuencial*, requerir al contador público que formuló el dictamen, al contribuyente y a los terceros relacionados con éste, según fuera el caso, desde la exhibición, para su revisión, de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, hasta la información que se considerara pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Pero la desaparición del citado Reglamento y de las consideraciones que lo motivaron, no extinguieron la importante contribución teleológica del dictamen fiscal como instrumento útil en el proceso de fiscalización, y en sí como instrumento de fiscalización.

Al contrario, la finalidad que de origen persiguió el dictamen fiscal quedó de manifiesto en la exposición de motivos del Código Fiscal que impera en nuestros días, tanto que la propia autoridad fomentó la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, a través de dicha figura:¹⁸

“Se fomenta que la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales sea hecha por profesionales independientes que puedan elegir los propios contribuyentes, cerciorándose la autoridad de la seriedad, solvencia moral y corrección de los procedimientos seguidos por dichos profesionistas.

. . .

Tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, se proponen reglas más precisas que otorguen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las autoridades fiscales les permitirán cumplir de manera más eficiente con sus funciones...”

Por lo que, para dar eficacia a este motivo que propició la expedición del nuevo Código Fiscal, al menos teóricamente, se dispuso en el primer párrafo de su artículo 52 que los hechos afirmados en los dictámenes en materia fiscal formulados por contadores públicos, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario; y en el antepenúltimo párrafo del mismo artículo se señaló que la revisión de dichos dictámenes se puede hacer **previa o simultáneamente** al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

Ante la propuesta contenida en la exposición de motivos recién transcrita, la autoridad fiscal pretendió, para ejercer sus facultades de comprobación como la que sin duda se encuentra contenida en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Tributario, establecer reglas más precisas que otorgaran mayor

¹⁸ 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.

seguridad jurídica a los contribuyentes y que a las autoridades fiscales les permitieran cumplir de manera más eficiente con sus funciones; reglas que a continuación revisaremos.

4.4. Reglas para Revisar el Dictamen Fiscal.

Debemos partir del hecho de que la pauta para que la autoridad inicie con la revisión del dictamen fiscal, la marca un dispositivo legal que no está contenido en el propio Código Fiscal, sino en un ordenamiento de jerarquía inferior como lo es el Reglamento de dicho Código.¹⁹

Con el propósito de que la autoridad fiscal esté en posibilidades de llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal, (como facultad de comprobación prevista en el artículo 42 del Código Fiscal), respetando las formalidades exigidas por el artículo 52 del mismo Código, (que específicamente contempla la figura del dictamen fiscal y su revisión), el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor contempla entre sus preceptos el numeral 55 que establece las reglas para revisar el dictamen fiscal de estados financieros.

Ajustándose a dicho procedimiento la autoridad podrá requerir indistintamente al contador público que haya formulado el dictamen fiscal, al contribuyente, y a los terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, los documentos e información necesarios para verificar

¹⁹ Nos estamos refiriendo al *qué* debe hacer la autoridad para iniciar con la revisión del dictamen fiscal, y no al *cómo* hacerlo, pues según lo mencionamos en el punto 3.3.3 del capítulo III, el procedimiento general para revisar los datos e informes solicitados con motivo de la fiscalización del dictamen fiscal, está contenido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación

si son o no ciertos los datos consignados en el dictamen. Conforme a las reglas contenidas en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la autoridad actuará literalmente de la siguiente forma:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código.”

De la anterior transcripción podemos rescatar que la revisión del dictamen fiscal efectuada en términos de la fracción I del mencionado artículo 55,

conserva la esencia que dio origen al dictamen fiscal a través del Decreto del 21 de abril de 1959: ***evitar a los contribuyentes las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias o infundadas.***

Sin embargo, en términos del artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se considera que el ejercicio de las facultades de comprobación con relación a los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, inicia cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del citado artículo 55.

Así, estas reglas nos ponen ante una evidente incongruencia con relación a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42 del mismo ordenamiento fiscal, respecto a determinar cuándo se entiende que inicia esta facultad de comprobación.

Por su parte el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, señala que las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación, entre las que se encuentra la revisión de los dictámenes fiscales (fracción IV), en forma conjunta, indistinta o sucesiva, entendiéndose que se inician con el primer acto ***que se notifique al contribuyente***; mientras que el artículo 56 del Reglamento del referido Código, establece que se considera que el ejercicio de las facultades de comprobación con relación a los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, inicia cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del citado artículo 55, es decir cuando ***se notifique*** el

requerimiento de información y documentos, ***ya sea al propio contribuyente, o a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios.***

Sin que este argumento constituya el tema toral de nuestro estudio, es preciso poner de manifiesto tal incongruencia, para que, de resultar de su interés, el lector pueda seguir su análisis en forma independiente a esta monografía, pues en este punto únicamente nos interesa resaltar cuáles son las reglas que la autoridad debe seguir para revisar los dictámenes fiscales, y sólo poner levemente en evidencia, sin necesidad de mayor análisis, que dichas reglas no son lo precisas que la autoridad pretendió.

No obstante, atendiendo exclusivamente al contenido del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, puede ser que no se genere gran controversia en cuanto a las reglas que se deben observar para llevar a cabo este acto de fiscalización, pero la inseguridad que éstas generan, con independencia de la incongruencia antes mencionada, se hace patente al momento en que la autoridad determina discrecionalmente ejercer o no dicha facultad, lo que además pone en tela de duda la supuesta eficiencia de la autoridad para desarrollar sus funciones; tal como se demostrará en el siguiente capítulo.

C A P Í T U L O V

P R E L A C I Ó N D E L A S F A C U L T A D E S D E C O M P R O B A C I Ó N

5.1. Facultades discrecionales.

De acuerdo con el concepto que nos brinda Alfonso Nava Negrete,²⁰ “La facultad discrecional es el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. Esta libertad, autorizada por la ley, puede ser de mayor o menor rango y resulta visible cuando la autoridad tiene la elección entre dos decisiones.

La discrecionalidad es la acción que deriva de la ley, como respuesta coherente al régimen de legalidad que la prohija, en cambio, la arbitrariedad es la acción realizada totalmente al margen de todo texto legal. Ejercer poder discrecional por parte de las autoridades administrativas es actuar dentro de la ley; hacer uso del poder arbitrario significa no partir de fuente legal alguna.

²⁰ Facultad discrecional, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo D-H, pag. 1409.

El poder discrecional es esencial a la administración pública, ésta debe contar con los medios para ejercer plenamente sus responsabilidades, como lo es la libre apreciación de los hechos frente a los fines públicos por alcanzar. Corresponde a la ley fijar el poder discrecional, a través de fórmulas o textos, de mayor o menor alcance genérico, con más o con menos precisión, con señalamiento de una o más condiciones para su ejercicio.

En consecuencia, cuando la ley es omisa y no establece las bases del proceder de las autoridades, no se está en presencia de un poder discrecional por indeterminación reguladora, independientemente de que las decisiones de la autoridad tomadas bajo esta situación están también sujetas al control de los tribunales.”

Este concepto nos permite establecer entonces, que conforme a lo precisado en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal posee la facultad discrecional para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, así como para determinar las contribuciones omitidas por éstos, eligiendo para ello cualquiera, algunos o todos los actos de fiscalización que el mismo precepto enumera.

Tal como lo establecimos en el capítulo II, esta facultad está justificada en función de la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público, pues de no cumplirse con dicha obligación de manera voluntaria, será la autoridad quien la haga cumplir.

Ya que mencionamos la relación directa que existe entre las facultades de comprobación de la autoridad y la obligación que consigna nuestra Carta Magna de contribuir al gasto público, es preciso hacer un paréntesis para que el lector no pierda de vista el contenido del artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, en el cual se nos presenta una facultad discrecional que se aleja por completo de dicha correlación, permitiendo la emisión de actos de molestia que quedan fuera de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse la autoridad (artículo 42 del mismo código).

Para mayor comprensión de lo expuesto es pertinente conocer el contenido textual del artículo en comento:

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

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

El artículo 42-A recién transcrito permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir al gasto público. En consecuencia podemos concluir, coincidiendo con criterios judiciales dictados al respecto,²¹

²¹ Consultar tesis aislada cuyo rubro es "Fiscalización. I a solicitud de información o documentación prevista por el artículo 42-A (vigente a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho), del Código Fiscal de la Federación, para planear y programar los actos relativos, viola la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional." Datos de localización de la tesis: Novena época, Instancia Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XLII, Septiembre de 2000, Tesis P/CLV/2000, Página: 25. Materia Constitucional, Administrativa

que si las facultades de las autoridades fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir al gasto público y si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta inconcuso que el aludido artículo 42-A del código tributario es violatorio de la garantía de seguridad jurídica consagrada en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional.

No profundizaremos en esta última observación, dado que no es materia de nuestro estudio analizar violaciones constitucionales, ya que este tema *per se*, bien puede ser motivo de una monografía independiente que dirija todos sus esfuerzos hacia ese objetivo en particular.

Es así como llegamos a la conclusión de que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación es el marco jurídico *general* que determina el ejercicio discrecional de las facultades de comprobación, y que debe ser exclusivamente a partir de este precepto legal que la autoridad elija el sujeto a quién dirigir la revisión, cuándo ejercer sus facultades de comprobación, y bajo qué modalidad hacerlo.

5.2. ¿Discrecionalidad para revisar el dictamen fiscal?

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, conforme al concepto analizado en el punto anterior, concede a la autoridad fiscal la facultad

discrecional, primero de elegir entre dos opciones: ejercer o no sus facultades de comprobación, y segundo, de hacerlo, decidir cuál o cuáles de ellas llevar a cabo.

Como ya lo mencionamos, el poder discrecional es esencial a la administración pública, pues ésta debe contar con los medios para ejercer plenamente sus responsabilidades, como lo es la libre apreciación de los hechos frente a los fines públicos por alcanzar, y bajo este contexto es que determina, *1)* el sujeto a quién dirigir la revisión; *2)* cuándo ejercer sus facultades de comprobación; y *3)* bajo qué modalidad hacerlo.

En razón del objeto de nuestro estudio nos ocuparemos sólo de analizar el punto 3, es decir, la modalidad bajo la cuál la autoridad fiscal llevará a cabo el proceso de fiscalización, pues como quedará demostrado, respecto a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros se debe seguir un orden legal para ejercer las facultades de comprobación, que no es opcional para la autoridad.

Mientras que los rubros contenidos en los puntos 1 y 2, esto es, a quién dirigir la revisión y cuándo efectuarla, de acuerdo con lo expuesto en el punto anterior, sí constituyen facultades puramente discrecionales en términos de los fines públicos por alcanzar, como lo podría ser bajar los índices de evasión.

Por lo tanto, para determinar cuál de las facultades de comprobación que consagra el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, especialmente a las que nos referimos en el capítulo III, ha de elegir la autoridad para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los

contribuyentes, es imprescindible atender al contenido del último párrafo de este mismo precepto, que establece que las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesiva, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Debemos entonces analizar gramaticalmente el contenido del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para comprender su alcance, en cuanto a la forma en que la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación.

En este tamiz, las facultades de comprobación se ejercen en forma **conjunta** cuando una se lleva a cabo unida a otra u otras; en forma **indistinta** cuando se elige cualquiera de ellas, sin motivo de preferencia; y en forma **sucesiva** cuando una sigue a la otra de manera ininterrumpida.

Así, en términos del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal, discrecionalmente, puede elegir entre: **a)** practicar una visita domiciliaria para revisar la contabilidad y la demás documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales; **b)** solicitar la exhibición de la contabilidad y demás documentación comprobatoria para revisarla en sus propias oficinas; **c)** revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes; o bien, **d)** llevar a cabo estas facultades de comprobación en forma conjunta o sucesiva.

Bajo este contexto, la autoridad fiscal puede elegir entre cualquiera de las formas de fiscalización antes mencionadas, ***sin necesidad de ceñir su actuación a ninguna prelación***, pues ejercer poder discrecional por parte de la autoridad fiscal es actuar dentro de la ley, en este caso, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, la discrecionalidad que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación confiere a la autoridad para que ejerza sus facultades de comprobación como mejor le parezca, consideramos que tiene su alcance limitado para los casos en que los contribuyentes han hecho dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, siguiendo para ello las formalidades que exige la propia ley. Nuestro criterio encuentra sustento en las siguientes consideraciones.

En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se establecen en ***forma general***, las facultades con que cuenta la autoridad para comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, y en su caso, para determinar las contribuciones omitidas; facultades entre las que se encuentra la revisión de los dictámenes que en materia fiscal formulan los contadores públicos autorizados, la cual de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del mencionado artículo 42, puede llevarse a cabo en forma ***conjunta, indistinta*** o ***sucesiva*** al ejercicio de otra facultad de comprobación.

Dicho numeral en la parte que nos ocupa, 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:

(. . .)

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.

(. . .)

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

Ahora bien, no debe perderse de vista que el alcance del dictamen fiscal, la facultad de revisarlo, y la forma de ejercer dicha facultad, se encuentran regulados en **forma específica** en el artículo 52 del mismo Código Fiscal, como enseguida se justifica con su transcripción y posterior análisis.

“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:

(. . .)

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

(. . .)”

De la transcripción anterior podemos apreciar que en el primer párrafo del citado artículo 52, se establece que los hechos afirmados en los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos autorizados, se presumirán ciertos salvo prueba en contrario. Es indiscutible entonces que para desvirtuar los hechos afirmados en los dictámenes fiscales, que gozan de la presunción *juris tantum*, de certeza, es necesario que la autoridad verifique los hechos que se consigan en dichos dictámenes, que *per se*, constituyen un acto de fiscalización indirecta auxiliar, además de una autofiscalización por parte de los contribuyentes, en los términos que comentamos en el capítulo IV.

De otra forma, no quedaría más que concluir que el dictamen fiscal es sólo una figura onerosa y ociosa. Pero consideramos que precisamente para evitar que el dictamen fiscal constituya una mera carga, sin significado jurídico-tributario para el contribuyente, en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, le fue conferida a la autoridad fiscal la facultad para desvirtuar los hechos afirmados en los dictámenes fiscales, estableciéndose para ello que la revisión de los dictámenes fiscales puede hacerse en forma ***previa o simultánea*** al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

Esto es, en forma expresa se estableció, gramaticalmente hablando, que la revisión del dictamen fiscal debe efectuarse **antes** de que se ejerzan facultades de comprobación diversas a ésta; o bien, llevarse a cabo **al mismo tiempo** en que se ejercen las otras facultades de comprobación.

Con lo expuesto queda en evidencia que existen dos normas que regulan una misma facultad de comprobación, de las cuales una dispone que su ejercicio queda a la libre apreciación de la autoridad, mientras que la otra sí establece su prelación, o al menos así lo intenta.

Es patente la incertidumbre que se genera al momento de que la autoridad decide revisar los dictámenes fiscales, ya que por una parte el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación dispone que la revisión de los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos autorizados, puede llevarse a cabo, según lo decida la autoridad, en forma conjunta, indistinta o sucesiva al ejercicio de otra u otras facultades de comprobación; mientras que por otra, en el artículo 52 del mismo código, se establece que dicha revisión puede efectuarse previa o simultáneamente al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

Debemos hacer un paréntesis para advertir que la ambigüedad que existe entre estas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, hace vislumbrar ya una violación a las garantías constitucionales de certeza y seguridad jurídica consagradas en el artículo 16 de nuestra Ley Suprema; sin embargo, su análisis no formará parte del problema que será abordado en el presente estudio, ya que

este tema por sí mismo puede ser motivo de una monografía independiente, que el lector puede decir emprender.

Así, en aplicación de la máxima de derecho que reza que la norma específica prevalece sobre la general, tenemos que para ejercer la facultad de comprobación relativa a la revisión de los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos autorizados, impera la regla contenida en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que establece que la revisión de dichos dictámenes puede efectuarse previa o simultáneamente al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

Lo que implica que no queda bajo la discrecionalidad de la autoridad revisar o no el dictamen fiscal, como indebidamente lo estipula el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, 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, evidentemente cuando tal evento se haya ajustado a las normas legales aplicables a su presentación.

Lo anterior es así, pues independientemente de que el propio artículo 52 en estudio, otorga la potestad a la autoridad de elegir entre llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación, con tal atribución se obliga a la autoridad a seguir un orden para efectuar la revisión del dictamen fiscal, descartando por completo

que pueda omitirse su revisión, o que dicha revisión pueda realizarse en forma indistinta o sucesiva al ejercicio de otras facultades de comprobación.

Por lo tanto, consideramos que la revisión del dictamen fiscal siempre está sujeta a una condición de tiempo insoslayable, o se lleva a cabo **antes** de ejercer las otras facultadas de comprobación, o al menos, **al mismo tiempo** en que se ejercen las otras facultades de comprobación.

Sin que la autoridad pueda escudar como legítima una actuación arbitraria bajo el argumento de que la revisión previa o simultánea del dictamen fiscal es una opción. El término “podrá” que se contiene en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, refiere al hecho de tener expedita la facultad de hacer una cosa, esto es, como un deber de la autoridad de acatar lo preceptuado por la ley; y no como una opción de hacerlo o no.

Como de la misma forma tiene expedita dicha facultad, cuando determina ejercer sus facultades de comprobación al amparo del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que contiene también la expresión “podrán”.

5.3. Filosofía de la revisión del dictamen fiscal.

De acuerdo con el análisis efectuado en el punto anterior, podemos concluir que en el marco de nuestro derecho positivo vigente, no es el ejercicio

discrecional de las facultades de comprobación lo que genera incertidumbre al gobernado, sino específicamente la forma ambigua en que se ha dispuesto la elección de ejercer la revisión del dictamen fiscal de estados financieros.

Es práctica generalizada en el sistema tributario acogerse al contenido del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para elegir la modalidad con la que la autoridad efectuará el proceso de fiscalización, pues bajo este contexto legal no hay necesidad de distinguir entre los contribuyentes que dictaminaron sus estados financieros y los que no lo hicieron, para determinar que tipo de facultad de comprobación ha de ejercer preferentemente.

Ante este panorama, los contribuyentes que de buena fe procuran, o se les obliga a presentar el dictamen fiscal, son sujetos a más alternativas de comprobación fiscal, pues en la práctica es evidente el hecho de que la autoridad desestima *a priori* esta autofiscalización del contribuyente o fiscalización indirecta auxiliar, como se prefiera considerar, ordenando en forma discrecional una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, antes de revisar el dictamen fiscal, o incluso ignorándolo.

Sin embargo, estimamos que tal práctica se realiza en franca contravención de la **regla específica** contenida en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que obliga a la autoridad a revisar el dictamen fiscal previa o simultáneamente al ejercicio de las otras facultades de comprobación; obligación que no resulta fortuita.

En efecto, la obligación de la autoridad de revisar el dictamen fiscal de estados financieros formulados por contadores públicos autorizados, en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación, no es un hecho casual o inopinado, ni tampoco ajeno a sus raíces, sino una condición intrínseca del dictamen fiscal.

Para justificar nuestra afirmación es necesario acudir a la filosofía del derecho, pues no podemos negar que con sus fundamentos, esta disciplina nos permite ver más allá de la realidad positiva de nuestra legislación para determinar su fin último, atendiendo a los motivos que le dieron origen, y explicarnos el deber ser del derecho, buscando lo justo bajo la aplicación de los principios generales del derecho como elementos ontológicos de éste.

Es también importante, acudir a la interpretación histórica de la norma que dio origen al dictamen fiscal, para conocer el entorno que la propició y comprender su alcance y propósito, a nuestros días tan desvirtuados.

Como ya lo mencionamos, el dictamen fiscal se implementó desde el Decreto del 21 de abril de 1959, mediante el cual también se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal. En ese momento, el Decreto en comento tuvo tres líneas de impacto que Roberto Álvarez,²² sintetiza de la siguiente forma:

- a) Se profesionalizaron los cuerpos de Auditoría Fiscal, principalmente por Contadores Públicos;

²² Pasado, Presente y Futuro del Dictamen Fiscal, Revista Ventas, Diciembre 2002, pag. 37

- b) 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; y
- c) Se dio un amplio reconocimiento al prestigio y ética profesionales de la Contaduría Pública, lo que fue explicitado como sigue:
 - 1) La titularidad de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal quedó a cargo de un Contador Público;
 - 2) Se estableció como requisitos para dictaminar el tener título de Contador Público y ser miembro de un Colegio; y
 - 3) Se dio pleno reconocimiento al dictamen, sujeto sólo a pruebas selectivas.

En ese momento histórico, si bien se favoreció la asistencia técnica de contadores públicos, considerándose, si se quiere, únicamente el binomio *materia fiscal contable-profesional especializado*, esto fue sin duda en beneficio de los contribuyentes cumplidos, bajo un panorama teleológico que lo justificaba plenamente, pues tal evento tenía alcances y propósitos claramente definidos.

La asistencia técnica a la que nos referimos se cristaliza precisamente a través del dictamen fiscal; por lo tanto, remitirnos ahora a la teleología del dictamen fiscal que se implementó desde el Decreto del 21 de abril de 1959, se torna imprescindible, para conocer su importancia y trascendencia en la relación jurídico-tributaria, en razón de la finalidad que este instrumento *persigue*, y

hablamos en tiempo presente continuo en razón de que a través de nuestro estudio podemos válidamente concluir que la evolución del dictamen fiscal sólo ha sido en el ámbito jurídico, pero no en el teleológico.

De origen el dictamen fiscal se implementó con el propósito 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.

El Decreto del 21 de abril de 1959 y las consideraciones que motivaron su expedición no constituyen sólo antecedentes históricos, sino que son parte primordial del marco contextual de referencia del dictamen fiscal. Fue a partir de entonces que el dictamen fiscal nació a la vida jurídica-tributaria y lo hizo como un instrumento de fiscalización, con propósitos claramente definidos que permitían a la autoridad orientar discrecionalmente sus actos de *fiscalización directa* sobre los contribuyentes que ocasionaban problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, entre los que se encontraban, por ejemplo, los contribuyentes que estando obligados a dictaminar sus estados financieros, no lo hacían.

Prescindir de este contexto nos llevaría a cuestionar, vanamente, las razones que propiciaron que la figura del dictamen fiscal, como instrumento útil en el proceso de fiscalización, se elevara a rango de ley, **aún cuando se desestimó su crédito y se sujetó a pruebas en contrario**; pues

únicamente atendiendo a los motivos que le dieron origen a esta figura es que podemos determinar su fin último. De ahí la necesidad de cuestionar los motivos que dieron origen a la figura del dictamen fiscal para acercarse a su teleología, y por lo tanto la relevancia de profundizar en el Decreto del 21 de abril de 1959.

Ajustando la figura del dictamen fiscal a nuestro derecho positivo vigente, **que permite objetar su contenido**, pero sin perder de vista su origen y en consecuencia su fin último, llegamos a la conclusión de que intrínsecamente se encuentra reconocida la obligación de la autoridad de revisar el dictamen fiscal de estados financieros formulados por contadores públicos autorizados, en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

La revisión del dictamen fiscal en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación, ontológicamente se encuentra soportada en el hecho de que al existir una autofiscalización o fiscalización indirecta auxiliar a través del dictamen fiscal, se eviten molestias al contribuyente con un acto de fiscalización directa, y en su lugar se orienten los esfuerzos de la autoridad hacia los contribuyentes incumplidos, lo que entonces sí redundaría en mayor eficiencia de sus funciones.

La obligación de revisar el dictamen fiscal en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación, encuentra pleno sustento, además, en la finalidad que de origen persiguió el dictamen fiscal y que expresamente exaltó el código fiscal que ahora nos rige, **al fomentar la**

comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales a través del dictamen fiscal.

En la exposición de motivos de dicho código²³ textualmente se estableció:

“Se fomenta que la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales sea hecha por profesionales independientes que puedan elegir los propios contribuyentes, cerciorándose la autoridad de la seriedad, solvencia moral y corrección de los procedimientos seguidos por dichos profesionistas.”

Esto es, nuestra actual legislación fiscal pretendió fomentar la fiscalización a través de las opiniones de profesionistas independientes (contadores públicos). Por lo que, si “fomentar” es sinónimo de “promover”, “hacer que se desarrolle o crezca”, en este caso, la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales a través del dictamen que formulen los contadores públicos independientes que puedan elegir los contribuyentes, resulta inexcusable la implementación de los mecanismos que permitan conseguir dicho propósito.

Uno de los mecanismos que la autoridad consideró para ello, o al menos utópicamente suponemos que así lo hizo, es sin duda la obligación de la autoridad de revisar el dictamen fiscal en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación; exigencia que nuestro derecho positivo consignó en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la

23 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.

Federación en vigor, y la cual se encuentra estrechamente vinculada con la presunción *juris tantum*, contenida en el primer párrafo del mismo precepto.

Asumir una postura en contrario, aún bajo el discutido amparo del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, sería un obstáculo irreconciliable al impulso que se le **pretendió** dar a la fiscalización a través del dictamen fiscal. En un marco filosófico-jurídico, podemos decir que se traduciría como la consecución de los efectos soslayando el sentido de la causa.

Pretensión o intención que enfatizamos, pues ha quedado plenamente demostrado que ante la incongruencia que guardan los artículos 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación y ante la práctica generalizada de la autoridad de ignorar el dictamen fiscal, no existe un mecanismo que garantice su fomento. Pero más grave es aún que nuestra legislación fiscal carezca de normas claras y precisas que otorguen certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, al momento en que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación sobre ellos.

Irónicamente, en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación a la que antes nos referimos, se hizo hincapié en la seguridad jurídica que otorgaban a los contribuyentes las “supuestas” reglas más precisas que se incluían en el nuevo código, tratándose de facultades de comprobación, expresándose al respecto:

“Tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, se proponen reglas más precisas que otorguen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las autoridades fiscales les permitirán cumplir de manera más eficiente con sus funciones...”

Por lo tanto, si la revisión del dictamen fiscal es una facultad con que cuenta la autoridad para cerciorarse del debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, y en su caso para determinar las contribuciones omitidas y los créditos fiscales que correspondan, y si la forma en que debe ejercerse esta facultad de comprobación es contradictoria, como ha quedado demostrado, y además carente de sustento deontológico, pues no existen reglas precisas que acatar, ni congruentes con su fin último, es dable cuestionarnos: ¿Nuestra legislación fiscal brinda certeza y seguridad jurídica al respecto?

Sin mayor análisis debemos concluir que la respuesta a dicha interrogante es **no**, ante la evidente ambigüedad de nuestro derecho positivo vigente, que genera en consecuencia actos arbitrarios por parte de la autoridad.

No obstante, para reforzar nuestra respuesta debemos tener claros los conceptos de certeza y seguridad jurídica como principios generales del derecho y de éste como tal.

Los principios generales del derecho son la materia de que el legislador se sirve para la elaboración de las leyes. Estos principios aparecen como el complejo de ideas y creencias que forman el pensamiento jurídico de un pueblo en un momento determinado de su historia.

La función que los principios generales del derecho cumplen en el mundo de lo jurídico es triple: la de servir de normas supletorias de las leyes, la de auxiliar al intérprete del derecho en la búsqueda del verdadero sentido y significación de las normas jurídicas y la de constituir la fundamentación o base del derecho.²⁴

Entre los principios generales del derecho se encuentran el de ***certeza jurídica*** y el de ***seguridad jurídica***.

Agustín Basave Fernández del Valle, en su obra *Filosofía del Derecho*,²⁵ define la seguridad como el conjunto de condiciones mínimas que hacen posible la vida de los hombres en comunidad, -y agrega-, las relaciones sociales humanas tienen un sentido y un fin, pero toda la estructura social con su fin y sentido descansan en una seguridad ordenadora específica y propia que se denomina *seguridad jurídica*.

Con la seguridad jurídica, -afirma Basave-, adquiero la garantía de que mi situación no será modificada sino por procedimiento regulares y societarios. El concepto jurídico de seguridad está ligado a un hecho de organización social. El sentido *subjetivo* -sentirme seguro- y el sentido *objetivo* -estar en un régimen seguro- están indisolublemente unidos.

La seguridad jurídica, -señala el filósofo-, es antitética de la incertidumbre, la arbitrariedad, el azar, el desamparo legal. La seguridad

24 Principios Generales del Derecho, Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, 2001, pag. 418.

25 Filosofía del Derecho, Editorial Porrúa, 2001, pags. 720 y 721.

jurídica tiene que darse en un doble aspecto: 1) Positivación del Derecho; 2) Certidumbre jurídica, clara e inequívoca.

Por lo tanto, establece Basave que el orden social normativo obedece, en buena parte, a la certeza reguladora. La certeza del Derecho es, por sí misma, un valor que exige la existencia de leyes positivas. Esa certeza es valiosa como “seguridad de orientación”.

Gustavo Radbruch,²⁶ asegura: “De la necesidad de seguridad del Derecho, resulta todo aquello que lleva el nombre de Derecho positivo.”

Por su parte Sergio Azúa Reyes,²⁷ distingue entre certeza jurídica y seguridad jurídica, aduciendo que la primera es el conocimiento que nos proporciona la ley para determinar nuestros derechos y saber en consecuencia el límite de nuestra posibilidad de actuar jurídicamente, esto es, con independencia de la intervención de los órganos coactivos del Estado para hacer respetar nuestro derecho.

La certeza jurídica consiste en un estado subjetivo del gobernado, que conoce (bien sea por información o captación intuitiva que le otorga su convivencia con el ambiente general) sus posibilidades de actuar, sus limitaciones en la conducta y las consecuencias que el derecho establece, tanto en el caso de actuar dentro de ese ámbito, como en el de traspasarlo.

26 Citado por Agustín Basave Fernández del Valle, *Op. cit.*, pag. 23.

27 *Los Principios Generales del Derecho*, Editorial Porrúa, 1998, pag. 150-157

A diferencia de la certeza, -distingue Azúa-, la idea de seguridad no es un concepto con un fundamento meramente legal, si bien es cierto que tiene en su base el sostén de los preceptos legales, es decir, el deber ser como criterio oficial del Estado, requiere de otro factor que si bien es acorde con éste, no necesariamente queda implicado en él, tal factor es la eficacia.

Un individuo se haya en estado de certeza cuando sobre el contenido de la ley, sabe lo que le es permitido y lo que no. Un individuo, en cambio, se encuentra en estado de seguridad, no cuando solamente conoce los preceptos legales, sino cuando puede afirmar que el Estado lo respalda, con la fuerza pública si es necesario, y que sus derechos se transformarán en realidades. La seguridad jurídica reclama la vigencia del derecho positivo.

Entre las conclusiones a las que llega Sergio Azúa Reyes sobre este tema, destacamos las siguientes:

a) En un estado de derecho la certeza existe desde ahora, desde que existe la norma jurídica que nos permite actuar de tal o cual manera. La seguridad es algo futuro que no se manifiesta con la aparición de la norma, sino que se manifiesta sólo cuando el precepto legal ya ha sido transgredido.

b) La certeza se basa directamente en la ley. La seguridad se basa en la ley y en una consecuencia de la ley que es el órgano coactivo.

Rafael Preciado Hernández, señala que no se debe confundir la seguridad jurídica con la certeza jurídica; la primera es objetiva, representa el conjunto de condiciones sociales de carácter jurídico que garantizan la situación personal de cada uno de los miembros de la comunidad, en tanto que la segunda, la certeza jurídica, tiene carácter subjetivo, pues es un dato que en el fondo se reduce a un conocimiento, al saber a qué atenerse.²⁸

Con independencia de que se considere la seguridad jurídica en sentido objetivo y subjetivo, o se distinga entre ésta y la certeza jurídica, podemos concluir que estos principios generales del Derecho tiene como propósito evitar actos arbitrarios. Dichos principios procuran certidumbre, en este caso, sobre las obligaciones y derechos de los contribuyentes, acotando en la medida necesaria y razonable las atribuciones de la autoridad, impidiéndole actuar de manera arbitraria o caprichosa.

Por lo tanto, reafirmamos nuestra postura en el sentido de que, la forma en que la autoridad debe ejercer la facultad de comprobación relativa a la revisión del dictamen fiscal, es contradictoria y carente de sustento deontológico, pues no existen reglas precisas que acatar, ni congruentes con su fin último. De ahí que aseguremos que nuestra legislación positiva vigente no ofrece certeza ni seguridad jurídica al respecto, no obstante que fue intención de la autoridad alcanzarlo, pero es indudable que no lo logró. Dicha intención únicamente quedó plasmada en la exposición de motivos del Código Fiscal que

²⁸ Citado por Sergio Azua Reyes, Op cit , pag 156

nos rige, ya que, como hemos tenido oportunidad de justificarlo, no llegó a cristalizarse en nuestro derecho positivo vigente.

No resta valor a nuestra afirmación el hecho de que en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación se establezca 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, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del mismo código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en 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 del Código Fiscal de la Federación.

Esto es así en razón de que el texto del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, no impide que la actuación de la autoridad se torne arbitraria o caprichosa en cuanto al ejercicio de las facultades de comprobación para revisar los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos autorizados, toda vez que permite que la autoridad fiscal, a su juicio y apreciando **discrecionalmente** las circunstancias del caso, determine si concluye anticipadamente o no una visita domiciliaria.

Independientemente de que el citado artículo 47, sólo se refiere a las visitas domiciliarias (artículo 42, fracción III del Código Fiscal), y no a la revisión

de gabinete o de escritorio (artículo 42, fracción II del Código Fiscal), mucho se ha discutido además, sobre el tópico relativo a que dicho precepto sólo es aplicable a los contribuyentes que optaron por dictaminar sus estados financieros y que así se lo hicieron saber a la autoridad, pero no a los que se encuentran obligados a hacerlo.

Es decir, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación al hacer referencia al “deseo” de “optar” por presentar sus estados financieros dictaminados, alude a los contribuyentes que hayan elegido tal opción, es decir, a los que no se encuentran obligados a presentar el dictamen en cuestión y deciden hacerlo.

Interpretarlo de otra manera, sería un obstáculo para concluir válidamente, que el citado artículo 32-A imponga esa obligación a un sector de los contribuyentes, y que no obstante, tengan además que manifestar su deseo de cumplirlo, puesto que la presentación del dictamen en esos términos no es potestativa, sino imperativa para esos contribuyentes, ya que se trata propiamente una obligación de carácter fiscal.

De ahí que se sostenga que la forma en que la autoridad debe ejercer la facultad de comprobación relativa a la revisión del dictamen fiscal, en razón de su prelación, es contradictoria y carente de sustento deontológico, pues no existen reglas precisas que acatar, ni congruentes con su fin último.

5.4. Prelación de la revisión del dictamen fiscal frente a otras facultades de comprobación.

Nuestro derecho positivo vigente se aleja de los principios generales del Derecho de certeza y seguridad jurídica, y de las premisas fundamentales que se consideraron para implementar el proceso de fiscalización, pues carece de un orden sistemático que, sin contradicciones, establezca la prelación de las facultades de comprobación, privilegiando por ontología la revisión del dictamen fiscal.

La autoridad debe evitar al máximo, por principio, asumir el papel que le corresponde al contribuyente dentro del modelo de autodeterminación; no debe abrir el abanico de posibilidades de fiscalización en forma desordenada, sin considerar sus propios argumentos de estímulo al cumplimiento voluntario de obligaciones y del *impulso* a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a través del dictamen fiscal.

Más aún, la autoridad fiscal asume su potestad fiscalizadora soslayando que el concepto teleológico del dictamen fiscal no ha sido modificado o rectificado desde su creación, por lo que persiste a nuestros días como un instrumento implementado para *evitar a los contribuyentes las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias o infundadas*.

Ante este contexto, nuestra misión es rescatar el significado del dictamen fiscal, lo que a su vez nos lleve a establecer la forma en que la autoridad fiscal

debe proceder a su revisión, para lo cual debemos rebasar la simple interpretación literal del derecho positivo vigente, y entrar al terreno de la herméutica la que “alude a la búsqueda o reconstrucción de un significado transmitido (a la posteridad)...Los significados transmitidos (legados) se presentan al intérprete como hechos distantes (tiempo, cultura, oportunidad) que se requieren hacer explícitos.”²⁹

En consecuencia, e independientemente de que nuestra legislación positiva vigente establezca en el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que la autoridad puede revisar el dictamen fiscal previa o simultáneamente al ejercicio de las facultades de comprobación, nuestra búsqueda hermenéutica nos hace sostener que antes de ejercer cualquier otra facultad de comprobación -aún en forma simultánea-, la autoridad fiscal debe privilegiar la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, cuando éstos existen y su presentación se haya ajustado al orden legal que rige tal evento.

Este acto de fiscalización, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, permite a la autoridad, -con un costo, económico, técnico y humano, más reducido por obvias razones-, comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, así como determinar, en su caso, las contribuciones omitidas. La revisión del dictamen fiscal practicada de acuerdo con el procedimiento

²⁹ Interpretación Jurídica., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I-O, pag. 1798

contemplado en el artículo 55 del Reglamento de dicho código, resulta ser tan efectiva como cualquiera de las otras facultades de comprobación, pues bajo este procedimiento se autoriza a la autoridad a requerir en forma indistinta, tanto al contador público que formuló el dictamen, al contribuyente y a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, según sea el caso, lo siguiente:

- I. Al contador público que haya formulado el dictamen:
 - a) Cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y el Reglamento de éste debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
 - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada.
 - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.
- II. Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) del punto anterior.
- III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren

necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Entonces, la prelación de la revisión de los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos autorizados, frente a las otras facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, en conclusión se justifica **primero**, en congruencia al principio de confianza que sostiene el modelo de autodeterminación, y bajo este contexto, el de autofiscalización; **segundo**, por que se cuenta con un procedimiento que permite ampliamente verificar si son o no ciertos los hechos consignados en el dictamen; **tercero**, para que verdaderamente se genere un mecanismo que fomente la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales a través del dictamen formulado por el contador público; y **cuarto**, para evitar que la figura del dictamen fiscal sólo sea considerada como una carga, -legal, administrativa y económica-, injustificada para los contribuyentes.

Incluso, atendiendo a la misión teleológica del dictamen fiscal, la revisión de éste puede llevarse a cabo sin que ello implique molestia a los contribuyentes, ya que en términos del artículo 55, fracción I, en relación con el artículo 56, ambos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se considera que no inicia el ejercicio de esta facultad de comprobación, cuando para dicha revisión la autoridad sólo le requiera al contador público que elaboró el dictamen fiscal, la información y documentación a que se refiere la fracción I del citado artículo 55, pues debemos destacar que la información y documentación que se pudiera

requerir directamente al contribuyente (fracción II del mismo artículo 55), se encuentra comprendida en los incisos c) y d) de la ya citada fracción I.

De hecho, pero no de derecho, la autoridad ha emitido reglas de revisión secuencial que consistente en dirigirse primeramente al contador público que elaboró el dictamen, para llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal, salvo ciertas excepciones que al efecto se especificaron. Estas normativas internas están contenidas en los siguientes documentos públicos:

- a) Circular 002 de 2 de abril de 1996, emitida por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. (Se incluye como Apéndice A)
- b) Circular 08 de 17 de abril de 1996, emitida por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. (Se incluye como Apéndice B)
- c) Oficio No. 324-SAT-1707 de 2 de abril de 1998, emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y su anexo. (Se incluye como Apéndice C)
- d) Oficio No. 324-SAT-421 de 31 de enero de 2000, emitido por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, por medio del cual las reglas de revisión secuencial se encuentran vigentes hasta el 31 de diciembre de 2000.

Sin embargo, esta regulación *extra legis, per se*, carece de todo valor. Se requiere de un sistema más justo, que permita obtener certeza y seguridad jurídica libre de ambigüedades, pues son éstas las que conducen a los actos

arbitrarios de la autoridad. Dentro de nuestro marco histórico, debemos perseguir que la legislación se apegue al espíritu que motivó su creación. La exposición de motivos determina el propósito original de la ley o su razón de ser; cualquier manifestación en otra dirección debe ser sujeta al análisis, para su replanteamiento, de tal manera que la legislación, y las figuras que en ésta se introducen, mantengan su intención original.

Así, concluimos que existe una justificación histórica y teleológica que permite que nuestro derecho positivo replantee la figura jurídica del dictamen fiscal, y establezca la prelación de las facultades de comprobación de la autoridad, privilegiando su revisión.

5.5. Contradicción de criterios.

Tan ambiguo resulta el tema que nos ocupa, que las propias autoridades encargadas de decir el Derecho, ha incurrido en criterios contradictorios.

A continuación presentamos algunas resoluciones y tesis que se han pronunciado al tratar de resolver el tema relativo a la forma en que la autoridad fiscal debe ejercer sus facultades de comprobación cuando los contribuyentes dictaminaron sus estados financieros, con las que las autoridades jurisdiccionales han dado respuestas meramente legales, olvidándose de los principios generales del Derecho y de los fundamentos que dieron origen a la ley cuyo análisis realizan.

I. El Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito, al resolver el amparo directo 918/2002, promovido por La Boqueña, S.A. de C.V., determinó que el hecho de que en términos del artículo 32-A del código tributario federal, los contribuyentes ahí mencionados estén obligados a dictaminar sus estados financieros por conducto de contador público autorizado, **no implica que la autoridad fiscal esté obligada a ejercer sus facultades de comprobación respecto de dichos causantes, mediante la revisión del dictamen respectivo, en términos del artículo 42, fracción III, del código mencionado y sólo en caso de que advierta alguna irregularidad en el dictamen, entonces pueda ejercer los diversos medios de comprobación, pues debido a la discrecionalidad y ejercicio indistinto, sucesivo o simultáneo de esas facultades, la autoridad fiscal, si lo estima conveniente, puede ejercerla directamente mediante el medio de comprobación que estime conveniente**, por ejemplo, mediante la práctica de una visita domiciliaria.

Tal criterio fue origen de la tesis aislada número VII.2o. A.T., publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XVII, Junio de 2003, Página: 985, Materia: Administrativa, que literalmente establece:

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL SER DE CARÁCTER DISCRECIONAL PUEDEN EJERCERSE INDISTINTA, SUCESIVA O SIMULTÁNEAMENTE, INCLUSO TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. La interpretación sistemática de los artículos 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación permite concluir que la facultad de comprobación por parte de las autoridades hacendarias, mediante los distintos medios previstos por el artículo 42 referido, entre ellos, la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los

contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, así como la práctica de visitas domiciliarias, es de carácter discrecional y no se ve limitada por la circunstancia de que en términos del artículo 52 citado, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, ya que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales y estas últimas tienen la facultad de emplear esos medios de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente. Por tanto, el hecho de que en términos del artículo 32-A del código tributario federal, los contribuyentes ahí mencionados estén obligados a dictaminar sus estados financieros por conducto de contador público autorizado, no implica que la autoridad fiscal esté obligada a ejercer sus facultades de comprobación respecto de dichos causantes, mediante la revisión del dictamen respectivo, en términos del artículo 42, fracción III, del código mencionado y sólo en caso de que advierta alguna irregularidad en el dictamen, entonces pueda ejercer los diversos medios de comprobación pues, como se ha expuesto, debido a la discrecionalidad y ejercicio indistinto, sucesivo o simultáneo de esas facultades, la autoridad fiscal, si lo estima conveniente, puede ejercerla directamente mediante el medio de comprobación que estime conveniente, por ejemplo, mediante la práctica de una visita domiciliaria.”

Amparo directo 918/2002. La Boqueña, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Hugo Mendoza Sánchez. Secretario: Alejandro Quijano Álvarez.

II. En el mismo sentido se pronunció la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver el juicio de nulidad número 1014/02-06-01-8, promovido por Arrendadora Bam, S.A. de C.V., dictando la sentencia de 23 de enero de 2003, en la que resolvió:

a) De conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscalizadora puede ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesiva, de ahí que, el hecho de que la empresa actora haya presentado dictamen fiscal, **no impide** a la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe, **que le haya practicado una visita domiciliaria antes de revisar dicho dictamen.**

b) El artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación en relación con el diverso 55 de su reglamento, regulan el procedimiento de ***revisión del dictamen fiscal, facultad de comprobación que puede llevarse a cabo en forma indistinta a otra***, conforme a lo previsto por el último párrafo del artículo 42 del Ordenamiento Tributario en cita.

La sentencia de mérito es del siguiente tenor:

"SEGUNDO.- Como primer concepto de anulación manifestó que debe anularse la resolución impugnada en virtud de que tiene como base y toma como antecedente una revisión fiscal que transgrede lo dispuesto por los artículos 16 de nuestra Carta Magna y 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al carecer de la debida fundamentación y motivación, toda vez que la autoridad fiscalizadora procedió a revisar a la actora mediante la orden de visita número VRM3100066/01 contenida en el oficio número 324-SAT-R3-L19-P-729, de fecha veintisiete de febrero del dos mil uno, y requerir de diversa información y/o documentación sin que previamente se le haya requerido la misma al contador público Ernesto Méndez Moreno, quien elaboró el dictamen fiscal del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, presentado el dos de octubre del dos mil, lo anterior conforme al artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en relación con el 55 de su reglamento; que la autoridad debió en primer lugar, requerir información y/o documentación necesaria para la revisión del ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, al contador público que dictaminó los estados financieros de dicho ejercicio, antes de proceder a revisar directamente mediante una orden de visita al enjuiciante, es decir debió de respetar lo previsto en los artículos 42, fracción IV del Código Tributario en cita y 55 de su Reglamento, para que así su proceder se considere apegado a derecho, por lo que al no hacerlo así todo el procedimiento de revisión se encuentra viciado por no estar debidamente fundado y motivado; que existe un principio de derecho que señala que a situaciones iguales resoluciones iguales, que con base en lo anterior, se anexa la resolución contenida en el oficio número 325-SAT-19-I-0053 de fecha diez de enero del dos mil dos, emitida por la propia autoridad que va a contestar la demanda en el juicio en el que se actúa es decir por la Administración Local Jurídica de Guadalupe. En la cual resolvió en forma favorable para el contribuyente ARB ARENDAL, S. DE R.L. DE C.V., el recurso de revocación que interpuso, en el cual se formuló como concepto de impugnación uno idéntico al que se plantea por la actora, referente a que cuando un contribuyente hizo dictaminar sus estados financieros la autoridad previsorá está obligada a revisar en primer término el dictamen fiscal y posteriormente, si así lo estima pertinente, ordenar una visita domiciliaria, y al no hacerlo así, la Administración Local de Auditoría Fiscal, en el caso que nos ocupa, su actuar carece de la debida fundamentación y motivación.

En su defensa el representante de las autoridades demandadas manifestó que el argumento de la accionante deviene ineficaz por infundado, ya que la autoridad fiscalizadora ejerció sus facultades de comprobación en términos de los preceptos aplicables al caso concreto, y ningún perjuicio debe alegar la actora que se le causa con tal circunstancia; lo anterior en virtud de que la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe procedió a realizar la visita domiciliaria a la empresa actora, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación, lo cual en la especie resulta perfectamente legal, ya que no es obligatorio ejercer las facultades de comprobación, previstas en la fracción IV del mismo artículo 42 del Código Tributario Federal, como lo pretende hacer creer la accionante; que como se podrá apreciar del último párrafo del multicitado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la facultad para ejercer la revisión no se limita, ya que pueden ejercerse conjunta, sucesiva o indistintamente; que por otra parte, y contrario a lo argumentado por la accionante, el principio a que hace alusión no resulta aplicable el caso concreto que nos ocupa, puesto que como ella misma lo señala a foja tres de su escrito de demanda, las resoluciones que en determinado momento tome alguna autoridad en relación con un contribuyente en particular, sólo le resultan aplicables a este, ya sean favorables o desfavorables a sus intereses, y no por el hecho de que se haya tomado una decisión en un recurso de revocación, respecto de un asunto que tiene semejanza con otro, conlleva a que dicho criterio es el que prevalecerá para siempre.

Analizado el agravio que nos ocupa, la refutación hecha al mismo y las constancias que obran en el expediente, este cuerpo colegiado estima que, no le asiste la razón a la parte actora, toda vez de que de conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las facultades de comprobación, la autoridad fiscalizadora las puede ejercer conjunta, indistinta o sucesivamente, de ahí que, el hecho de que la empresa actora haya presentado dictamen fiscal, no impide a la Administración Local de Auditoría Fiscal de Guadalupe, que le haya practicado una visita domiciliaria antes de revisar dicho dictamen; además de que la resolución al recurso de revocación a que hace alusión la enjuiciante, en el que se declaró fundado el argumento que ahora se analiza, ello no obliga a ésta Sala Regional a compartir el mismo criterio, en razón de que, del estudio al concepto de anulación, y su refutación se llegó a una conclusión diferente a la que arribó la autoridad resolutora.

Ciertamente el artículo 42, fracciones III y IV y último párrafo del Código Fiscal de la Federación en lo que interesa dice: "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 criterios fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: ... 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... Las autoridades fiscales podrán ejercer éstas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente."

De las constancias que obran en el expediente, en especial de la resolución impugnada la cual obra de la foja cuarenta a la sesenta y dos, del expediente en que se actúa, se advierte que el crédito fiscal determinado a la accionante deriva propiamente de los hechos conocidos durante el desarrollo de la visita domiciliaria, y no de la revisión, al dictamen fiscal presentado por la contribuyente, de ahí que la autoridad fiscalizadora no estaba obligada a acatar lo dispuesto por el artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación en relación con el diverso 55 de su reglamento, preceptos que regulan el procedimiento de revisión del dictamen fiscal, facultad de comprobación ésta que no fue la que se ejerció, sino la de la visita domiciliaria, misma que puede llevarse a cabo en forma indistinta a aquella conforme a lo previsto por el último párrafo del multicitado artículo 42 del Ordenamiento Tributario en cita; además de que lo resuelto por la Administración Local Jurídica de Guadalupe, al resolver un recurso de revocación, no puede obligar a ésta Sala a que adopte el mismo criterio, ya que ésta Sala Regional goza de plenitud de jurisdicción para analizar los argumentos vertidos por la parte y emitir sus propios fallos, concluyendo que el actuar de la autoridad fiscalizadora se encuentra debidamente fundado y motivado.”

III. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que si ***la autoridad administrativa detecta irregularidades en el dictamen presentado por el contador público autorizado, se encuentra facultada para proceder en términos del artículo 42 del citado Código***, esto es, para requerir al contribuyente, a un tercero o al contador que lo formuló, la documentación que estime pertinente o, en su caso, ordenar la práctica de una visita domiciliaria a efecto de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del gobernado.

Tal criterio dio lugar a la tesis 2a CL/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XVI, Noviembre de 2002, página 457, cuyo contenido es el siguiente:

“VISITAS DOMICILIARIAS. EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AUTORICE QUE SE PRACTIQUEN AUN DESPUÉS DE QUE SE HAYA PRESENTADO DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 47 DEL

PROPIO ORDENAMIENTO NORMATIVO, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 32-A, 47 y 52 del Código Fiscal de la Federación deriva que el dictamen elaborado por un contador público autorizado respecto de los estados financieros de un contribuyente sometido a la potestad tributaria, no goza de los atributos que caracterizan a un acto imperativo de fiscalización, toda vez que aquél no actúa en forma unilateral ni provisto de imperio, como lo hace la autoridad hacendaria para comprobar el debido acatamiento de las obligaciones fiscales, a través de diversas formas, entre ellas, las visitas domiciliarias; además, aun cuando los hechos afirmados en el referido dictamen gozan de la presunción de certeza, salvo prueba en contrario, ello no implica que su realización se efectúe en sustitución de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Por tanto, si la autoridad administrativa detecta irregularidades en el dictamen presentado por el contador público autorizado, se encuentra facultada para proceder en términos del artículo 42 del citado Código, esto es, para requerir al contribuyente, a un tercero o al contador que lo formuló, la documentación que estime pertinente o, en su caso, ordenar la práctica de una visita domiciliaria a efecto de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del gobernado, sin que ello traiga consigo una transgresión al artículo 16 de la Constitución Federal, porque dicho numeral no establece que la elaboración de dictámenes financieros quede sujeta a formalidades específicas como sí lo prevé respecto de visitas domiciliarias, pues incluso dicho dictamen se encuentra sujeto a la respectiva revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, lo cual sí constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización.”

Amparo directo en revisión 1188/2002. Tromso Insurgentes, S.A. de C.V. 11 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

IV. La Primera Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, se pronunció en el sentido de que el antepenúltimo párrafo del **artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, establece a favor de las autoridades fiscales la potestad, que no obligación, para ejercer sus facultades, en tratándose de dictámenes de estados financieros, de forma previa o simultánea a las demás, pero de modo alguno establece consecuencias para el caso de que se actúe en orden distinto.**

Dicho criterio formó la tesis V-P-1aS-175, publicada en la revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta época, Año II, No. 16, abril 2002, página 14, que literalmente establece:

“DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.- SU REVISIÓN PUEDE REALIZARSE DE FORMA PREVIA, SIMULTÁNEA, CONJUNTA, INDISTINTA O SUCESIVA AL EJERCICIO DE OTRAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.- Si bien es cierto que el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece que la revisión de dictámenes podrá efectuarse de forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, también lo es que dicha disposición no se contrapone con el contenido del último párrafo del artículo 42 del mismo ordenamiento, que establece que el ejercicio de las facultades apuntadas puede llevarse a cabo de manera conjunta, indistinta o sucesiva, toda vez que el primero de los numerales establece a favor de las autoridades fiscales la potestad, que no obligación, para ejercer sus facultades, en tratándose de dictámenes de estados financieros, de forma previa o simultánea a las demás, pero de modo alguno establece consecuencias para el caso de que se actúe en orden distinto; en tal virtud, si la autoridad lleva a cabo una visita domiciliaria, previa a la revisión de un dictamen fiscal, tal actuación no depara perjuicio al contribuyente, cuando que la visitada no demuestre haber entregado el aviso de presentación del dictamen aludido, en la forma y términos que establecen los ordenamientos legales aplicables, caso en el cual la visita deberá concluirse anticipadamente, en términos del artículo 47 del referido Código Fiscal. (5)”

Juicio No. 2672/99-06-02-9/428/00-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de junio de 2000, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte.

(Tesis aprobada en sesión privada de 3 de agosto de 2000)

V. El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió que la facultad de las autoridades fiscales para verificar los datos e información que deriven de éste se subsume y queda inmersa en la facultad para revisar el ejercicio respectivo en términos de lo que disponen los artículos 42, fracción III y 52, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Así las cosas, una vez rendido el dictamen sobre los estados financieros, **no**

existen límites a la facultad de revisión y, por tanto, la revisión de la contabilidad y del dictamen, en sí mismo, puede llevarse a cabo en forma simultánea o conjunta conforme a dichos preceptos.

Este criterio estableció la tesis 1.4º A.325 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena época, Tomo XV, marzo 2002, página 1494, que a la letra dispone:

“VISITAS DOMICILIARIAS. ES INNECESARIO EMITIR ORDEN ESPECÍFICA PARA REVISAR UN DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.- Es innecesario emitir orden de visita domiciliaria específica para revisar el dictamen sobre estados financieros presentado por el contribuyente, en virtud de que la facultad de las autoridades fiscales para verificar los datos e información que deriven de éste se subsume y queda inmersa en la facultad para revisar el ejercicio respectivo en términos de lo que disponen los artículos 42, fracción III y 52, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Así las cosas, una vez rendido el dictamen sobre los estados financieros, no existen límites a la facultad de revisión y, por tanto, la revisión de la contabilidad y del dictamen, en sí mismo, puede llevarse a cabo en forma simultánea o conjunta conforme a dichos preceptos, que facultan a las autoridades fiscales a cuestionar y verificar el contenido o veracidad del dictamen de los estados financieros presentados por el contribuyente.”

VI. En forma contraria, el Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la ejecutoria de 25 de febrero de 2002, al resolver el recurso de revisión fiscal 8/2002 (R.F.86/2002), intentado en contra de la sentencia de 9 de agosto de 2000, dictada por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el juicio de nulidad 2734/99-11-05-1/233/00-S2-10-04, promovido por Organización Papelera Mexicana, S.A. de C.V., resolvió lo siguiente:

a) La actora en el juicio de nulidad acreditó que presentó dictamen formulado por contador público sobre sus estados financieros, ***por lo que***

antes del ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad demandada estaba obligada a revisarlos, sin que ello deba entenderse en el sentido de que las afirmaciones contenidas en el dictamen deban ser tomadas como ciertas en forma absoluta por la autoridad o que su contenido la obligue.

b) Cuando el dictamen fiscal haya sido presentado antes del ejercicio de las facultades de fiscalización, las autoridades podrán revisarlo en forma previa o simultánea al ejercicio de esas facultades, ***lo que implica que están obligadas a tomarlos en cuenta cuando ejerzan sus facultades de comprobación***, por que la palabra podrán, en el caso no se puede tomar como una opción sino como una obligación.

Así, la ejecutoria de mérito sostuvo medularmente lo siguiente:

"Con base en lo anterior, debe decirse que la ineficacia de los argumentos referidos deviene en primer término, de que la Sala Fiscal en la resolución recurrida, sí advirtió la naturaleza de los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros del contribuyente, ya que respecto de los mismos asentó lo siguiente:

. . .

Además, de la transcripción anterior se desprende que la Sala Fiscal no determinó que la formulación de los dictámenes de los estados financieros limite el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o que dichas facultades deban ejercerse tomando como directriz o lineamiento dicho dictamen, sino que estimó que cuando el dictamen haya sido presentado antes del ejercicio de las facultades de fiscalización, las autoridades podrán revisarlo en forma previa o simultánea al ejercicio de esas facultades, lo que implica que están obligadas a tomarlos en cuenta cuando ejerzan sus facultades de comprobación, porque la palabra podrán, en el caso no se puede tomar como opción.

Ahora bien, de la transcripción al artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que dicho precepto establece que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, no obligan a las autoridades fiscales y que su revisión se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de

los contribuyentes o responsables solidarios, es decir, que la disposición de que se trata, no establece que los dictámenes referidos deban ser la directriz o guía conforme a la cual se puedan determinar las irregularidades que se adviertan en las visitas practicadas a los contribuyentes, sino que su contenido se encuentra sujeto a revisión en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, de ahí que la Sala Fiscal en la resolución recurrida, haya determinado que si en la especie la opositora en el juicio de nulidad acreditó que presentó dictamen formulado por contador público sobre sus estados financieros, antes del ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad demandada estaba obligada a tomarlos en cuenta, esto es a revisarlos, sin que ello deba entenderse en el sentido de que las afirmaciones contenidas en el dictamen deban ser tomadas como ciertas en forma absoluta por la autoridad demandada o que su contenido la oblique.

Cabe agregar, que si bien la Sala Fiscal señaló que el artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, establece una variante al ejercicio de las facultades de comprobación de las que gozan las autoridades fiscales, en términos del artículo 42 del mismo ordenamiento, ello no lo determinó en el sentido de que el ejercicio de esas facultades se encuentre limitado a las opiniones contenidas en el dictamen de estados financieros, sino que presentados éstos la autoridad fiscal podrá efectuar su revisión en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

Por las mismas razones, resulta ineficaz el argumento en el que las autoridades recurrentes señalan que aun cuando se hubiera revisado el dictamen de estados financieros, de ninguna manera conducía a la no emisión de la resolución impugnada, en virtud de que con la presunción de certeza de dicho dictamen no se llegaría a desvirtuar las irregularidades detectadas durante la visita; que a través del dictamen la opositora no comprueba el debido acatamiento a las disposiciones fiscales; que si bien es cierto que los hechos asentados en los dictámenes se presumen ciertos, también lo es que la simple presentación no impide que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación; y que la presunción de certeza del dictamen fiscal es únicamente en cuanto a los hechos asentados en él y no respecto de la inexistencia de las irregularidades detectadas por la autoridad en la visita practicada.

Por último, resulta ineficaz el argumento en el que las autoridades recurrentes señalan que la Sala Fiscal ilegalmente expresa que el término "podrá" no es una opción para la autoridad sino que implica una obligación, según ha sido interpretado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esto es así aducen, porque no señala el precedente en que se apoya, por lo que niega en forma lisa y llana que la Suprema Corte se haya pronunciado al respecto, y que en el supuesto sin conceder que exista dicho criterio, ese término se refiere únicamente a que la autoridad pueda revisar en forma simultánea o previa el dictamen de estados financieros, pero de ninguna manera limita las facultades de comprobación señaladas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, que pueden ser ejercidas en forma indistinta por las autoridades hacendarias.

Lo anterior es así, ya que si bien la Sala Fiscal no especifica el precedente en el que se apoya para determinar que el término "podrá" no debe entenderse

como una opción para la autoridad, sino como una obligación, también lo es que la consideración que sustenta la resolución recurrida, no se fundamenta únicamente en el criterio al que alude la Sala Fiscal, sino en lo establecido en los artículos 42 y 52, del Código Fiscal de la Federación; además, la Sala Fiscal, en el caso, interpretó el término "podrá" en forma correcta, ya que la opción que se contiene en el artículo 52, citado, como las propias recurrentes lo reconocen, es el sentido de que las autoridades hacendarias podrían revisar el dictamen de estados financieros en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, cuando se haya presentado antes del ejercicio de dichas facultades, pero no en el sentido de que si no optan por revisarlos previamente al ejercicio de las diversas facultades de comprobación, tampoco exista obligación de tomarlos en cuenta al ejercer éstas, ya que el precepto establece que puede hacerse previa o simultáneamente, lo que implica la obligación de tomarlos en cuenta al ejercer esas facultades, lo que además resulta lógico porque de lo contrario no tendrían ninguna finalidad práctica.

En las relacionadas condiciones, siendo ineficaz el agravio que se hace valer, lo procedente es confirmar la resolución recurrida y declarar la nulidad de la resolución impugnada."

VII. Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro de la tesis P. XXII/97 resolvió que ***la revisión de los dictámenes sobre los estados financieros se puede llevar a cabo en forma previa o simultánea*** al ejercicio de otras facultades de comprobación, según lo previsto por los artículos 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación.

La tesis de mérito se publicó en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo: V, Febrero de 1997, página 125, bajo el siguiente contexto:

"ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO NO VIOLA LOS ARTÍCULOS 80 Y 90 CONSTITUCIONALES. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pero no regula un acto de fiscalización porque aun cuando al rendirse deba acompañarse un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, a fin de que adquieran presunción de veracidad los allí afirmados por el contador público autorizado, lo cierto es

que éste sólo emite una opinión de carácter técnico que no obliga a las autoridades administrativas, las que conservan íntegras sus facultades de comprobación, entre ellas, la de revisar los dictámenes sobre los estados financieros y su relación con el cumplimiento de las normas fiscales, misma que pueden llevar a cabo en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, según lo previsto por los artículos 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, en el contador público autorizado no se delega función pública alguna porque a través del dictamen sobre los estados financieros no comprueba la autoridad administrativa el debido acatamiento a las disposiciones fiscales, lo que ocurre hasta que revisa el dictamen y la documentación relativa, dictamen que no constituye, por tanto, acto de autoridad.”

Amparo directo en revisión 1099/94. Manufacturas Mundial, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de febrero en curso, aprobó, con el número XXII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de febrero de mil novecientos noventa y siete.

VIII. Finalmente, el Pleno del entonces Tribunal Fiscal de la Federación resolvió el juicio atrayente No 193/91/6841/91, en el sentido de que ***las facultades de la autoridad quedan condicionadas al hecho de que si el contribuyente hizo de su conocimiento que había de presentar o presento sus estados financieros dictaminados, por ello la autoridad queda obligada a sujetarse a las reglas señaladas por los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.*** Es importante destacar que para el análisis de este criterio debe atenderse al contenido del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, antes de sufrir la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 1992.

Este criterio dio origen a la tesis III-PSS-245, publicada en la Revista del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año VI, No. 65, mayo 1993, página 10, que es del tenor literal siguiente:

“DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.- LA AUTORIDAD FISCAL ESTÁ OBLIGADA A SEGUIR LAS REGLAS ESTATUIDAS PARA SU REVISIÓN, DESDE EL MOMENTO EN QUE TIENE CONOCIMIENTO DE QUE EL CONTRIBUYENTE HABRÁ DE PRESENTAR DICTAMEN O YA LO PRESENTÓ.- Si bien es cierto que conforme al artículo 52 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la revisión de los dictámenes de estados financieros y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación y que el diverso numeral 42 fracción II de dicho Ordenamiento faculta a la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes a fin de que exhiban su contabilidad y proporcionen los datos, documentos e informes que se les requieran; tales facultades de la autoridad quedan condicionadas al hecho de que si el contribuyente hizo de su conocimiento que había de presentar o presento sus estados financieros dictaminados, por ello la autoridad queda obligada a sujetarse a las reglas señaladas por los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, esto en cuanto al orden se deben formular los requerimientos, así como para determinar el momento de inicio de las facultades de comprobación.(3)”

Juicio Atrayente No 193/91/6841/91.- Resuelto en sesión de 5 de marzo de 1993, por mayoría de 6 votos, y 1 en contra con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretario: Lic. Nicandro Gómez Alarcón.

C A P Í T U L O V I

C O N C L U S I O N E S Y

S U G E R E N C I A S

PRIMERA: El dictamen fiscal fue implementado con un propósito muy específico, que a nuestros días no ha sido modificado o rectificado: evitar a los contribuyentes las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias o infundadas.

SEGUNDA: La teleología del dictamen fiscal guarda estrecha relación con el hecho de que esta figura jurídico-contable, constituye por sí misma un acto de fiscalización, no obstante que se clasifique como fiscalización indirecta auxiliar.

TERCERA: La actual legislación fiscal no brinda certeza y seguridad jurídica respecto a la forma en que la autoridad debe ejercer la facultad de revisión de los dictámenes fiscales formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes; esto es, si debe ejercerla en forma previa o simultánea, al ejercicio de las otras facultades de comprobación, o bien si debe hacerlo en forma conjunta, indistinta o sucesiva al ejercicio de otras facultades de comprobación.

CUARTA: En las condiciones que imperan en nuestro derecho positivo vigente, la revisión de los dictámenes fiscales de estados financieros formulados por contadores públicos, debe efectuarse en forma previa, o al menos simultánea, al ejercicio de las otras facultades de comprobación.

QUINTA: Bajo este mismo escenario, 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 en tiempo y forma sus estados financieros.

SEXTA: Por lo tanto, nuestra legislación fiscal debe ser modificada para otorgar al contribuyente que dictamina para efectos fiscales sus estados financieros, certeza y seguridad jurídica con relación al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, y así evitar ambigüedades que puedan derivar en actos arbitrarios.

SÉPTIMA: Independientemente de que no forma parte de este estudio establecer si las reglas o el procedimiento de revisión del dictamen fiscal, son precisos o no, de forma leve hicimos patente que no lo son; por lo tanto, nuestra legislación fiscal también debe ser modificada para cumplir con el supuesto previsto desde su expedición, es decir, que cuente con reglas más precisas que otorguen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las autoridades fiscales les permitan cumplir de manera más eficiente con sus funciones.

OCTAVA: Sin embargo, no podemos conformarnos con el frío análisis de las normas contenidas en la Ley y su Reglamento, hay que profundizar en los fundamentos y principios que constituyen los cimientos de su creación para encontrar su razón de ser y su esencia, por lo que, atendiendo a la teleología del dictamen fiscal, y al origen de las normas que ahora lo regulan, su revisión debe efectuarse en forma previa al ejercicio de cualquier otra facultad de comprobación.

NOVENA: Debe proveerse a la legislación positiva vigente de un mecanismo que realmente fomente la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales a través del dictamen fiscal, para que sea congruente con los motivos que la originaron.

DÉCIMA: Es necesaria una reforma en este rubro a objeto de dar mayor peso al dictamen fiscal, de otra manera no se logra el propósito de su obligatoriedad, tornándose únicamente en una figura onerosa y ociosa. Por lo que debe proponerse la prelación de las facultades de comprobación fiscal privilegiando la revisión del dictamen fiscal, evidentemente cuando éste se haya presentado de conformidad con las normas legales aplicables al caso.

DÉCIMA PRIMERA: No debe perderse de vista que la presentación del dictamen fiscal no sólo tiene impacto en el ámbito legal, sino en el administrativo y económico, siendo éste último aspecto significativamente sensible para cualquier contribuyente, considerando que tiene que cubrir entre veinte mil y cuarenta mil pesos por la elaboración de cada dictamen fiscal que se encuentra obligado a presentar, o bien, que opta por hacerlo.

DÉCIMA SEGUNDA: Si el dictamen fiscal ya no cumple la filosofía con que se implementó, entonces debe proponerse su derogación y tomarse las medidas necesarias para que la autoridad esté en condiciones de fiscalizar adecuadamente a los aproximadamente 80,000 contribuyentes que se dictaminan.

B I B L I O G R A F Í A

Diccionarios consultados.

Burgoa Orihuela, Ignacio, Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, editorial Porrúa, sexta edición, México, D.F., 2000.

De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, Diccionario de Derecho, editorial Porrúa, trigésima edición, México, D.F., 2001.

Gómez de Silva, Guido, Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Española, Fondo de Cultura Económica, segunda edición, México, D.F., 2001.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, decimotercera edición, México, D.F., 1999.

Larousse, Diccionario Enciclopédico, quinta edición, Santa Fé de Bogotá, D.C., Colombia, 1998.

Pimentel Álvarez, Julio, Diccionario Latín-Español Español-Latín, editorial Porrúa, cuarta edición, México, D.F., 1999.

Ramírez Gronda, Juan D., Diccionario Jurídico, editorial Claridad, décima primera edición, Buenos Aires, Argentina, 1994.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Tomos I y II,
editorial Espasa Calpe, vigésima primera edición, Madrid, 2000.

Direcciones de Internet consultadas.

<http://dof.terra.com.mx>

www.cicsa.uaslp.mx

www.eft.com.ar

www.filosofiyderecho.com

www.hemerodigital.unam.mx

www.offixfiscal.com.mx

www.sajpc.segobver.gob.mx

www.scjn.gob.mx

www.tfjfa.gob.mx

Legislación consultada.

Código Fiscal de la Federación, Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
México, D.F., 1980.

Código Fiscal de la Federación, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D.F., 1982.

Código Fiscal de la Federación, Sumario Fiscal, Themis, México, D.F., 2002.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, editorial Porrúa, decimacuarta edición, México, D.F., 1999.

Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, 1980.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 1984.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Sumario Fiscal, Themis, México, D.F., 2002.

Revistas consultadas.

Álvarez Argüelles, Roberto, Pasado, Presente y Futuro del Dictamen Fiscal, Veritas, México, D.F., Diciembre 2002.

García Carrasco, Mario, Procedimiento de Revisión Secuencial, Revista Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D.F., Junio 1997.

Información Dinámica de Consulta, Fiscalización a través del Dictamen, Año XIII, 2ª. Época, No. 108, México, D.F., 30 de Junio de 2000.

Martínez Neri, Francisco y Huerta Escudero, Vicente, Las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete y los contribuyentes dictaminados, Visión Contable, No. 33, México, D.F., Diciembre 1998.

Práctica Fiscal, Dictamen Fiscal, Editorial Tax, México, D.F., Julio 1998.

Práctica Fiscal, Reglas de Aplicación para la Revisión Secuencial a contribuyentes dictaminados, Editorial Tax, México, D.F., Mayo 1998.

Robles Ruiz, Carlos G., El Dictamen Fiscal y la Revisión Secuencial, Visión Contable, No. 14, México, D.F., Mayo 1997.

Zenteno Juárez, Saúl, Revisión del Dictamen de Estados Financieros por parte de la Autoridad Fiscal, Visión Contable, No. 49, México, D.F., Noviembre 2000.

Zenteno Juárez, Saúl; Revisión del dictamen por parte de la autoridad, Visión Contable, No. 07, México, D.F., Octubre 1996.

Textos bibliográficos consultados.

Álvarez, Roberto, La Función de Fiscalización, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D.F., 1980.

Aragón Torres, Isidro Enrique, Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales, editorial Factoría de Textos, México, D.F., 1995.

Arrija Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Colección de Ensayos Jurídicos, editorial Themis, novena edición, México, D.F., 1994.

Azúa Reyes, Sergio T., Los Principios Generales del Derecho, editorial Porrúa, segunda edición, México, D.F., 1998.

Azúa Reyes, Sergio T., Metodología y Técnicas de la Investigación Jurídica, editorial Porrúa, cuarta edición, México, D.F., 2001.

Basave Fernández del Valle, Agustín, Filosofía del Derecho, editorial Porrúa, México, D.F., 2001.

Basave Fernández del Valle, Agustín, La Dimensión Jurídica del Hombre, Segundo Cuaderno Conmemorativo del 175 Aniversario de la Primera Cátedra de Derecho en el Estado, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Colegio de Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León, Febrero de 1999.

Burgoa Orihuela, Las Garantías Individuales, editorial Porrúa, trigésima tercera edición, México, D.F., 2001.

Castro, Juventino V., Garantías y Amparo, editorial Porrúa, undécima edición, México, D.F., 2000.

Colegio de Contadores Públicos de México, El Dictamen, México, D.F., 1996.

De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa, decimoctava edición, México, D.F., 1994.

Del Vecchio, Giorgio, Filosofía del Derecho, Bosch editores, novena edición española, Barcelona, España, 1997.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, editorial McGraw Hill, México, D.F., 2002.

Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, editorial ECASA, tercera edición, México, D.F., 1993.

Lara Flores, Elías, Primer Curso de Contabilidad, editorial Trillas, decimatercera edición, México, D.F., 1993.

Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, editorial McGraw Hill, segunda edición, México, D.F., 2002.

Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, editorial Porrúa, decimotercera edición, México, D.F., 1997.

Martínez Vera, Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, Monterrey, 1981.

Pugliesse, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Estudio Preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, editorial Porrúa, segunda edición, México, D.F., 1976.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Harla, México, D.F., 1994.

Schmelkes, Corina, Manual para la Presentación de Anteproyectos e Informes de Investigación (Tesis), editorial Oxford University Press, segunda edición, México, D.F., 1998.

Schmill Ordóñez, Ulises, Lógica y Derecho, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, tercera edición, México, D.F., 2001.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, Tomos I y II, México, D.F., 2001.

Tejeda Uscanga, Francisco, El Sistema Tributario del Estado Mexicano, Gobierno de Veracruz, Noviembre de 2001.

Téllez Trejo, Benjamín R., El Dictamen, Tomo II, editorial ECAFJA, séptima edición, México, D.F., 1998.

Tribunal Fiscal de la Federación, Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa, Especialización en Materia Procesal Fiscal, Tomo I, México, D.F., 2000.

A P É N D I C E S

A P É N D I C E A

Circular 002 de 2 de abril de 1996, emitida por la Administración

General de Auditoría Fiscal Federal.

Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Circular No. **002**

México, D.F., a 2 de abril de 1996.

**C.C. ADMINISTRADORES CENTRALES,
REGIONALES, LOCALES Y ESPECIAL,
DE AUDITORIA FISCAL.
P r e s e n t e s .**

Con la finalidad de uniformar la actuación del personal de las áreas operativas de auditoría fiscal, en relación con el "PROCEDIMIENTO DE REVISION SECUENCIAL", tratándose de contribuyentes dictaminados, se emite la presente circular para su conocimiento y estricta observancia.

1.- Cuando las autoridades fiscales lleven a cabo la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, hubieran hecho dictaminar sus estados financieros, deberán seguir invariablemente el siguiente procedimiento de revisión secuencial, el cual consiste:

PRIMERO.- Se revisará el dictamen formulado por contador público registrado, respecto de los estados financieros del contribuyente, mediante la aplicación de los procedimientos que se reseñan en la guía técnica:

- a. La revisión automática del disco magnético.
- b. La selección de dictámenes con diferencias de impuestos a cargo del contribuyente.
- c. La selección de cartera de contadores públicos.
- d. La solicitud del contador público registrado que haya formulado el dictamen de la siguiente información y/o documentación:
 1. Cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación, a su Reglamento y a las reglas de carácter general expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
 2. Los papeles de trabajo elaborados por el contador público con motivo de la auditoría practicada.

Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Hoja 2

3. La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
4. Los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que se establece en los subincisos 1, 2 y 3 fuese suficiente, no se requerirá la información a que se refiere el subinciso 4.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refieren estos subincisos, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

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

SEGUNDO.- Cuando como consecuencia de la revisión del dictamen, descrita en el punto PRIMERO anterior, se detecten irregularidades o inconsistencias, o cuando el contador público registrado no proporcione lo solicitado, se iniciarán facultades de comprobación con el contribuyente, o con un tercero relacionado con éste, mediante revisión de gabinete o visita domiciliaria. Para estos efectos se considera que el contador público registrado no es un tercero relacionado con el contribuyente.

II.- La autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente, sin proceder con la revisión secuencial, en los casos siguientes:

- Cuando el dictamen presentado por contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, no surta efecto legal alguno.
- Cuando hubiera sido presentado escrito de objeciones a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la participación de utilidades a los trabajadores.

En este caso, la revisión que se le practique al contribuyente, se hará a través de una revisión de gabinete o visita domiciliaria, a renglones específicos, para desahogar las objeciones formuladas por los trabajadores, debiendo concluirla en los plazos previstos en el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.

- a. Cuando el contador público registrado que formuló el dictamen hubiera reflejado opinión negativa o abstención de opinión, con repercusión fiscal.

Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Hoja 3

Se entiende que no existe repercusión fiscal en los casos siguientes:

- Cuando no se hubieran aplicado los lineamientos del Boletín B-10 de principios de contabilidad, para reexpresar información financiera.
- Por no aplicar el método de participación para la valuación de acciones.
 - a. Cuando la autoridad tenga en su poder evidencias de incumplimiento en materia fiscal por parte del contribuyente.
 - b. Cuando se conozca que el contribuyente, respecto de cualquiera de las contribuciones federales por las que esté obligado a efectuar pagos provisionales, omitió efectuar alguno o algunos de dichos pagos provisionales, ya sea que correspondan al ejercicio por el cual ya hubiera presentado aviso para presentar dictamen, o al ejercicio en curso.

En relación con lo anterior se les informa que esta circular deja sin efectos la circular No. 42 de fecha 19 de diciembre de 1995.

Sin otro particular, reciban un cordial saludo.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
El Administrador General.

LIC. MARIO MEJIA GUIZAR.

c.c.p. LIC. TOMAS RUIZ.- Subsecretario de Ingresos.- Presente.- Para su superior conocimiento.

c.c.p. C.P. MA. CELIA MONROY ALVAREZ.- Administradora Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora.- Presente.- Para su conocimiento.

c.c.p. C.P. MA. AMPARO BRAVO DIAZ.- Administradora Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional.- Presente.- Para su conocimiento.

c.c.p. ING. PAULINO HAAZ ROBLES.- Administrador Central de Planeación y Programación Nacional de Fiscalización.- Presente.- Mismo fin.

MCMA/AMR/

A P É N D I C E B

Circular 08 de 17 de abril de 1996, emitida por la Administración

General de Auditoría Fiscal Federal.

Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Circular No. **08**

México, D.F., a 17 de abril de 1996.

**C.C. ADMINISTRADORES CENTRALES,
REGIONALES, LOCALES Y ESPECIAL,
DE AUDITORIA FISCAL.
Presentes.**

En relación con el "PROCEDIMIENTO DE REVISION SECUENCIAL", tratándose de contribuyentes dictaminados, que se dio a conocer a través de la Circula No. 002 del 2 de abril de 1996, firmada por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, se les comunica:

1.- Cuando se efectúe la solicitud al contador público registrado, de la información y documentación a que se refiere el inciso d) del punto PRIMERO del apartado I, de dicha Circular, se tomará en cuenta lo siguiente:

No se requerirán cantidades voluminosas de documentación ni información de más de tres meses, es decir, sólo se solicitará la documentación estrictamente indispensable y en forma selectiva, para desahogar la revisión del dictamen formulado por el contador público registrado.

Si con motivo de la revisión de la documentación aportada por el contador público registrado, se detectan irregularidades que ameritan solicitar cantidades voluminosas de documentación e información, como pudiera ser la correspondiente a más de tres meses, en estos casos, en lugar de solicitársela al contador público registrado se iniciarán facultades con el contribuyente, preferentemente, a través de una vista domiciliaria, conforme a lo dispuesto en el punto SEGUNDO de dicha circular.

2.- Cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación directamente con contribuyentes que optaron por hacer dictaminar sus estados financieros, porque los dictámenes no hubieran surtido efecto legal alguno, en el caso previsto en el inciso a) del apartado II de dicha Circular, se estará a lo siguiente:

Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Hoja 2

La autoridad deberá aplicar el Módulo de Revisión del Dictamen y, si como resultado del mismo, se conocen irregularidades, se procederá a efectuar la revisión directamente con el contribuyente, sin que sea necesario previamente, efectuar la revisión de papeles de trabajo con el contador público registrado.

3.- Cuando la autoridad proceda a ejercer facultades de comprobación directamente con los contribuyentes, por haber sido presentado escrito de objeciones a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la participación de utilidades de los trabajadores, conforme a lo previsto en el inciso b) del apartado II de dicha Circular, se procederá como sigue:

A los dictámenes presentados por estos contribuyentes se les aplicará la revisión automática y, en su caso, la revisión de papeles de trabajo, con la finalidad de que, si se detectan irregularidades con motivo de la revisión de los mismos, se proceda a incluir en la auditoría que se practique con motivo del escrito de objeciones de los trabajadores, la revisión de los renglones de la declaración de impuestos en los que se detecten esas irregularidades y finalmente se concluya en un solo acto y dentro de los plazos previstos en el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.

4.- En los casos en que la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación directamente con el contribuyente, por tener en su poder evidencias de incumplimiento en materia fiscal por parte del contribuyente, de acuerdo a lo previsto en el inciso d) del apartado II de la multicitada Circular, se estará a lo siguiente:

Se deberán valorar previamente los elementos indicativos que induzcan a la decisión de iniciar el ejercicio de las facultades de comprobación; asimismo, deberán valorarse los antecedentes del contribuyente referentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y del contador público en su actuación profesional.

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, deberán someter a la aprobación del Comité de Programación, la decisión de iniciar facultades de comprobación directamente con el contribuyente. Los Administradores Locales de Auditoría Fiscal deberán recabar el acuerdo de su Administrador Regional, cuando éste no tenga asistencia a dicho Comité.

Dependencia: ADMINISTRACION GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL.
ADMINISTRACION CENTRAL DE
NORMATIVIDAD DE LA OPERACIÓN
FISCALIZADORA.

Asunto: Hoja 3

Por lo que corresponde a las Administraciones de área de la Administración Central de Operación de la Fiscalización y las de la Administración Especial, únicamente recabarán acuerdo para iniciar facultades de comprobación del Administrador Central o del Administrador Especial, respectivamente.

Sin otro particular, reciban un cordial saludo.

Atentamente.
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.
La Administradora Central.

C.P. MA. CELIA MONROY ALVAREZ.

c.c.p. LIC. MARIO MEJIA GUIZAR.- Administrador General de Auditoría Fiscal Federal.-
Presente.- Para su superior conocimiento.

c.c.p. C.P. MA. AMPARO BRAVO DIAZ.- Administradora Central de Control y Evaluación de la
Fiscalización Nacional.- Presente.- Para su conocimiento.

c.c.p. ING. PAULINO HAAZ ROBLES.- Administrador Central de Planeación y Programación
Nacional de Fiscalización.- Presente.- Mismo fin.

MCMA/AMR/

A P É N D I C E C

Oficio No. 324-SAT-1707 de 2 de abril de 1998, emitido por la Administración
General de Auditoría Fiscal Federal y su anexo

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Servicio de Administración Tributaria.
Administración General de Auditoría Fiscal
Federal.
324-SAT-1707
307/220

ASUNTO: Se remiten Reglas de Aplicación a los casos en que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados.

Entrega personal

México, D.F., a 02 ABR 1998

**C.P. CARLOS GARZA Y RODRIGUEZ.
PRESIDENTE DEL INSTITUTO MEXICANO
DE CONTADORES PUBLICOS.
PRESENTE.-**

Para su conocimiento y efectos, y de acuerdo a las conversaciones sostenidas entre el Servicio de administración Tributaria y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en relación con el Procedimiento de Revisión Secuencial aplicable a los contribuyentes que dictaminan sus Estados Financieros para efectos fiscales, se acompañan al presente las Reglas de Aplicación a los casos en que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados y se efectuará visita domiciliaria.

Las Reglas de referencia serán aplicadas en Materia de Auditoría Fiscal a partir del 15 de abril próximo.

Envíole un cordial saludo.

Atentamente
Sufragio Efectivo. No Reección
El Administrador General de Auditoría Fiscal Federal

Lic. Mario Mejía Guízar.

C.c.p. C.P. EDUARDO GONZALEZ GONZALEZ.- Presidente del Servicio de Administración Tributaria.- Presidente.- Para su conocimiento.

DICTAMEN FISCAL.- PROCEDIMIENTO DE REVISION SECUENCIAL

I. SUPUESTOS EN LOS QUE NO PROCEDERA LA REVISION SECUENCIAL A CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS Y SE EFECTUARA VISITA DOMICILIARIA.

1. Cuando el dictamen presentado por contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, no surta efecto legal alguno.
2. Cuando hubiera sido recibido por la autoridad escrito de objeciones a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la participación de utilidades a los trabajadores.
3. Cuando el contador público registrado que formuló el dictamen hubiera emitido salvedades u opinión negativa, con repercusión fiscal o abstención de opinión. En el caso de salvedades, cuando éstas impliquen incumplimiento a las disposiciones fiscales.
4. Cuando se conozca que el contribuyente, respecto de cualquiera de las contribuciones federales por las que esté obligado a efectuar pagos provisionales, o no haya enterado los impuestos que hubiese retenido, recaudado o trasladado, ya sea que correspondan a un ejercicio por el cual se esté obligado a presentar dictamen, o ya hubiera presentado aviso, en el caso de los que opten por presentarlo, o al ejercicio en curso. En este supuesto, la revisión se enfocará exclusivamente a la verificación del debido cumplimiento de la obligación de efectuar los pagos provisionales.
5. Cuando existan evidencias de omisión de ingresos o de compras por más de 10% de las declaradas.
6. Cuando existan evidencias de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
7. Cuando existen evidencias de sellos apócrifos, en las declaraciones.
8. Cuando los contribuyentes acrediten en la declaración del ejercicio pagos provisionales mayores a los realmente efectuados.
9. Cuando existan evidencias de devoluciones de impuestos indebidas.
10. Cuando se tengan contribuciones pendientes de pago que hubieran sido observadas en el dictamen, y ya hubiese transcurrido el plazo previsto en las disposiciones legales correspondientes para efectuar el pago, excepto cuando ya se haya pactado pago diferido o en parcialidades.
La revisión se dirigirá únicamente al renglón del cual derive el adeudo fiscal manifestado por el C.P. que dictaminó, salvo que, además se encuentre en otro de los supuestos referidos en este documento.
11. Cuando el contribuyente hubiese incurrido en pérdida fiscal para efectos del I.S.R. y no hubiera pagado el Impuesto al Activo, estando obligado a ello, y el C.P. no lo hubiese observado.
12. **Cuando a consideración del administrador General de Auditoría Fiscal Federal no se deba seguir la revisión secuencial.**
13. Cuando la autoridad haya comprobado a través de visitas de verificación que el contribuyente en forma reincidente, no expide comprobantes por sus ventas efectuadas al público en general.
Para los efectos de este supuesto, se entiende que se da la reincidencia en los términos del artículo 75 fracción I Código Fiscal de la Federación.
14. Cuando el objetivo de las revisiones sea comprobar operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, de conformidad con lo dispuesto en los

artículos 64-A y 65 en relación con la fracción XIV del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

15. Cuando el contribuyente presente declaraciones complementarias con posterioridad a la presentación de la declaración complementaria derivada del dictamen fiscal, y en ellas modifique el resultado fiscal o la pérdida fiscal dictaminadas, o genere saldos a favor no dictaminados.
16. Cuando se trate de contribuyentes que de manera constante incurren en conductas, que impiden a la autoridad su localización:
 - a. Presentan aviso de cambio de domicilio, a un local que no es el principal asiento de sus actividades, sin causa justificada.
 - b. Presentar aviso de cambio de domicilio, pero en realidad siguen operando en el domicilio anterior.
17. Cuando la revisión se origine para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, en materia de comercio exterior.
Asimismo, cuando de una revisión de comercio exterior se conozcan incumplimientos que repercutan en impuestos internos.

II. REGLAS DE APLICACIÓN.

- a. A solicitud del Contador Público que dictaminó, el Administrador Especial o Local de Auditoría Fiscal que corresponda, en un plazo que no deberá exceder de 5 días hábiles, hará de su conocimiento el motivo por el cual se iniciaron facultades de comprobación directamente con el contribuyente dictaminado.
 - b. En el caso a que se refiere el supuesto 12, el Administrador Especial o Regional de Auditoría Fiscal harán del conocimiento del Administrador General la solicitud del Contador Público.
 - c. Cuando el Contador Público que dictaminó, estime que se ha infringido la normatividad con relación a los supuestos en los que no procederá la revisión secuencial a contribuyentes dictaminados, lo hará del conocimiento del administrador Especial o Regional de auditoría Fiscal Federal que corresponda. El Administrador Especial o Regional, en un plazo que no deberá exceder los 5 días hábiles, dará verbalmente respuesta.
Cuando el Contador Público que dictaminó no reciba la respuesta correspondiente en el término señalado, o bien, no esté conforme con lo resuelto, lo hará saber por escrito ante el Administrador Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional, dependiente del Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, quien atenderá personalmente al Contador Público en un plazo que no excederá de 5 días hábiles.
 - d. Conforme procede legalmente, en todos los demás casos, se seguirá la revisión secuencial iniciando el procedimiento con el Contador Público que dictaminó, seguidamente la autoridad fiscal podrá proceder al ejercicio de sus facultades de comprobación con el contribuyente, sin que sean aplicables los supuestos y las reglas anteriores.
 - e. En los siguientes supuestos, además de los casos en que legalmente procede, y si mayor trámite, la autoridad iniciará el ejercicio de las facultades de comprobación
- Cuando el C.P. no atienda al citatorio o no comparezca a las citas posteriores para aclaraciones o revisión de papeles de trabajo.
 - Cuando el C.P., a solicitud de la autoridad no presente los papeles de trabajo o éstos no cumplan con normas y procedimientos de auditoría y con los requisitos establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.
 - Cuando el C.P. no sea localizado.

III. VIGENCIA.

Los supuestos y las reglas de aplicación a que se refiere este documento sólo serán aplicables durante el año de 1998, respecto de los contribuyentes que hubieran presentado el dictamen fiscal en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

IV. EVALUACION DEL CONTADOR PUBLICO.

En el caso de los supuestos 11, e inciso e) de las reglas de aplicación, procederá evaluar la actuación del Contador Público. En los demás supuestos, no procederá dicha evaluación, salvo que se compruebe que el Contador Público tuvo conocimiento de las irregularidades, por tratarse de información que técnicamente es parte integrante del trabajo de auditoría desarrollado y de la evaluación del control interno.

Los supuestos y reglas anteriores serán aplicables tanto a los contribuyentes que estén obligados como a los que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

R E S U M E N A U T O B I O G R Á F I C O

Adriana Martínez Chavarría

Candidata para el Grado de
Maestra en Derecho Fiscal

Tesis: PRELACIÓN DE LA REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS
FINANCIEROS RESPECTO DE LAS OTRAS FACULTADES DE
COMPROBACIÓN.

Campo de Estudio: Derecho Fiscal.

Biografía:

DATOS PERSONALES: Nacida en General Zuazua, Nuevo León el 31 de Octubre de 1972, hija de Marcial Angel Martínez Galván y Nora Hilda Chavarría Martínez.

EDUCACIÓN: Egresada de la Universidad Autónoma de Nuevo León, grado obtenido Licenciada en Derecho y Ciencias Sociales en 1994, con mención honorífica al mérito académico.

EXPERIENCIA PROFESIONAL: Desde 1994 ingresé a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de la entonces Administración Local Jurídica de Ingresos de Guadalupe, donde me desempeñé como abogada proyectista en las áreas de recursos administrativos y contencioso, siendo mi principal tarea defender los intereses del fisco federal, salvaguardando los derechos de los particulares. A partir de 1998 y hasta la fecha, funjo como Subadministradora de lo Contencioso 2 de la misma unidad administrativa cuya denominación ahora es Administración Local Jurídica de Guadalupe adscrita al Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la S.H.C.P. Mi principal tarea es la determinación, vigilancia y ejecución de estrategias de defensa.



Encuadernaciones Profesionales
Taller De Encuadernación

Tacuba No. 1645 Ote. Entre F. U. Gómez y Héroes del 47
Monterrey N. L. Tel y Fax 8344-6525

