



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS COMO MEDIO
FISCALIZADOR DEL ESTADO



T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

RICARDO GARCIA MARTINEZ

ASESOR: LIC. DANIEL OJESTO MARTINEZ PORCAYO



CD. UNIVERSITARIA, D. F.

2005

m351234



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 10 de Octubre de 2005.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **GARCÍA MARTÍNEZ RICARDO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS COMO MEDIO FISCALIZADOR DEL ESTADO"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

02/10/05 13:07

Entiendo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: RICARDO GARCIA

UNO OJESTO

FECHA: 5/12/05

FIRMA: 

A la Universidad Nacional Autónoma
de México ejemplo de excelencia
académica.

A la facultad de derecho y a sus
académicos por la formación profesional
que recibí.

Al Licenciado Daniel Ojesto Martínez
Porcayo quien me asesoró en la
elaboración de esta tesis.

A mi padre con mi mas profundo amor.

A las instituciones de enseñanza pública.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
I. ANTECEDENTES DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS OBLIGATORIO.	
1.1 Antecedentes.....	9
1.2 Modificaciones en el tiempo.....	11
II. EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.	
2.1 Definición del dictamen fiscal de estados financieros.....	18
2.1.1 Tipos de opiniones.....	23
2.1.2 Dictámenes y declaratorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación.....	24
2.2 Contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros.....	25
2.2.1 Contribuyentes no obligados a dictaminar sus estados financieros.....	33
2.3 Contribuyentes que pueden optar por dictaminar sus estados financieros.....	38
2.3.1 Renuncia para la presentación del dictamen fiscal optativo.....	40
2.4 Requisitos para obtener el registro de dictaminador de estados financieros.....	41
2.5 Requisitos y contenido del dictamen de estados financieros.....	46
2.5.1 Requisitos que deben cumplir los dictámenes emitidos por contadores públicos para que se presuman ciertos los hechos afirmados en ellos....	46
2.5.1.1 Normas de Auditoría.....	52
2.5.1.2 Informe sobre la revisión de la situación fiscal.....	56

2.5.2	Lineamientos para la presentación de la información contenida en el dictamen de estados financieros.....	61
2.5.3	Información que debe presentarse como resultado del dictamen de estados financieros.....	63
2.5.3.1	Requisitos de la información que debe presentarse como resultado del dictamen de estados financieros.....	64
2.5.4	Contenido del sistema de presentación de dictamen (SIPRED).....	67
2.5.5	Envío del dictamen de estados financieros a través de Internet.....	70
2.5.6	Instructivos de integración, características y formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador publico registrado publicados a través de reglas de carácter general.....	72
2.5.7	Precisiones y facilidades publicadas mediante reglas de carácter general sobre la información que los contribuyentes obligados o los que opten por dictaminarse deben presentar en su dictamen.....	75
2.5.8	Dictamen fiscal simplificado.....	79
2.5.9	Precisiones y facilidades publicadas mediante reglas de carácter general sobre el dictamen simplificado.....	82
2.5.10	Desacuerdo o no aceptación por parte del contribuyente con el dictamen formulado por el contador público registrado.....	83
2.6	Impedimentos para dictaminar estados financieros.....	85
2.7	Plazo para la presentación del dictamen de estados financieros.....	87
2.7.1	Presentación del dictamen de estados financieros fuera del plazo establecido por las disposiciones fiscales.....	89

2.8	Ventajas que otorga el dictamen fiscal.....	98
III.	FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES RESPECTO DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.	
3.1	Facultades de comprobación.....	102
3.2	Revisión secuencial del dictamen fiscal.....	105
3.2.1	Plazos para presentar la información requerida por las autoridades fiscales con motivo de la revisión del dictamen.....	116
3.3	Inicio del ejercicio de facultades de comprobación respecto de contribuyentes dictaminados.....	117
3.4	Sanciones por no presentar el dictamen de estados financieros a los contribuyentes obligados a ello	120
IV.	SANCIONES A LOS CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.	
4.1	Tipos de sanciones.....	121
4.1.1	Sanciones pecuniarias.....	121
4.1.2	Sanciones profesionales.....	123
4.1.2.1	Exhortar.....	124
4.1.2.2	Amonestación.....	124
4.1.2.3	Suspensión.....	126
4.1.2.3.1	Suspensión hasta por un año.....	126
4.1.2.3.2	Suspensión hasta por dos años.....	126

4.1.2.3.3	Suspensión indefinida.....	127
4.1.2.4	Cancelación.....	128
4.1.3	Procedimiento a seguir cuando la autoridad fiscal sancione profesionalmente a un contador.....	130
V. OTRAS CONSIDERACIONES RESPECTO AL DICTAMEN FISCAL.		
5.1	Fe de erratas al dictamen de estados financieros.....	131
CONCLUSIONES.....		133
BIBLIOGRAFÍA.....		140

INTRODUCCIÓN

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales, elaborado por contadores públicos registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desde su creación ha sido un medio de fiscalización que el Estado ha utilizado para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes que se dictaminan para tales efectos. Surgió el dictamen fiscal como una opción otorgada a los contribuyentes, para convertirse posteriormente en obligación para cierto tipo de contribuyentes que se ubicaran en los supuestos de obligación de dictaminar estados financieros y continuando como opción para los contribuyentes que no se encontraran en tales supuestos. El dictamen fiscal tiene como base la realización de una auditoría para efectos financieros elaborada por un profesional de la contaduría pública, con ciertas adecuaciones de índole fiscal como son los análisis de las contribuciones a que este afecto el contribuyente dictaminado como sujeto directo o en su carácter de retenedor, la relación de contribuciones por pagar, el informe sobre la revisión de la situación fiscal, etcétera.

En el presente trabajo de investigación se hace un análisis del marco jurídico que regula al dictamen de estados financieros para efectos fiscales, abordando temas de sumo interés como son la obligatoriedad impuesta para cierto tipo de contribuyentes de dictaminar sus estados financieros, la naturaleza de las opiniones emitidas por los contadores públicos registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, la revisión secuencial por parte de las autoridades fiscales del dictamen fiscal, la presentación extemporánea de dicho dictamen por parte de los

contribuyentes, su valor probatorio, las ventajas que otorga a los contribuyentes que se dictaminan, en suma, un análisis de las disposiciones fiscales que regulan esta institución jurídica.

CAPÍTULO I ANTECEDENTES DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS OBLIGATORIO.

1.1. Antecedentes.

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales surge a la vida jurídica mediante el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de abril de 1959. En dicho decreto se crearon la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, conocida como DAFF, y el Registro de Contadores Públicos Dictaminadores.

La exposición de motivos señaló como justificación para su creación lo siguiente:

“CONSIDERANDO que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tienen encomendados (...)”¹

Desde su creación, se señaló que el dictamen de estados financieros para efectos fiscales era resultado de la elaboración de la auditoría financiera realizada por un profesional de la contaduría pública a un ente económico, y con base en esta, se verificará la razonabilidad de dichos estados financieros y se emitiera un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, situación que ha sido mantenida por la autoridad fiscal hasta nuestros días.

¹ Fernández Sagardi, Augusto, Código Fiscal de la Federación COMENTARIOS y Anotaciones, Gasca Sicco, primera edición, México, 2004, p.197.

Es importante destacar que en el citado decreto no se establecía como obligatorio el dictamen de estados financieros para ningún contribuyente, usándose como medio de fiscalización por parte de las autoridades fiscales.^{2 3}

Para la elaboración del dictamen de estados financieros, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal difundió entre la contaduría pública organizada un instructivo conocido como instructivo de la serie diez, el cual contenía lo siguiente:

- a) “10.1 Dictamen fiscal de los estados financieros.
- b) 10.2 Solicitud de entrega o exhibición de papeles de trabajo.
- c) 10.3 Requisitos de presentación de dictámenes para efectos fiscales en los términos del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- d) 10.4 Reglas de carácter general relacionadas con las solicitudes y presentación de los estados financieros dictaminados con fines fiscales por el contador público.
- e) 10.5 Dictamen fiscal en caso de varios ejercicios sucesivos.
- f) 10.6 Casos en los que como resultado del dictamen de contador público registrado los causantes presentaran declaraciones complementarias de impuestos.
- g) 10.7 El dictamen fiscal de los estados financieros en relación a causantes que son personas físicas.
- h) 10.8 El dictamen fiscal nugatorio y la negación de opinión sobre los estados financieros dictaminados por el contador público.
- i) 10.9 Pruebas físicas selectivas en inventarios, así como la circularización obligatoria.

² www.ened.edu.mx

³ www.sipred.com.mx

j) 10.10 Deseable uniformidad en la presentación e integración del informe y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por el contador público para efectos fiscales.

k) 10.11 Falta de observancia de la Fracción II del Art. 85 del CFF.”⁴

Como resultado de la aceptación por parte de las autoridades fiscales y de los contribuyentes, el dictamen de estados financieros para efectos fiscales continúa vigente y ha sido sujeto de modificaciones a través de los años como veremos a continuación.

1.2. Modificaciones en el tiempo.

La primera gran modificación la encontramos el 1 de abril de 1967, que es cuando entra en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación, donde ya se reconoce en su artículo 85 los requisitos del dictamen fiscal de estados financieros y las sanciones a los contadores públicos que no observaran dichos requisitos, quedando con esto abrogado el decreto del 30 de abril de 1959 en donde se había creado el dictamen fiscal. En esta reforma se incluyó un aspecto importante que subsiste hasta ahora: que el dictamen de estados financieros se elaborara con base en las normas y procedimientos de auditoría.⁵

La incorporación del dictamen fiscal al Código Fiscal de la Federación se debió fundamentalmente a la necesidad de fortalecer el marco jurídico que lo regulaba.

El 31 de diciembre de 1979 se publica en el Diario Oficial de la Federación el decreto a través del cual se reforma el Código Fiscal de la Federación, y con fecha 11 de abril de 1980 se publicó en el mismo Diario el Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la

⁴ www.ened.edu.mx

⁵ www.ened.edu.mx

Federación Dictámenes de Contador Público, el cual contaba con 14 artículos y un transitorio:

- a) Artículo 1. Referencias a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) Artículo 2. Solicitud de registro de contadores públicos.
- c) Artículo 3. Presentación del dictamen, aviso de dictamen.
- d) Artículo 4. Casos en que no surten efectos los avisos de dictamen.
- e) Artículo 5. Plazo para la presentación del dictamen, prorroga.
- f) Artículo 6. Renuncias para presentar dictamen, sustitución de contador.
- g) Artículo 7. Impedimentos del contador para dictaminar.
- h) Artículo 8. Anexos que integran el dictamen.
- i) Artículo 9. De las normas de auditoria.
- j) Artículo 10. Informe sobre la revisión de la situación fiscal.
- k) Artículo 11. Revisión del dictamen por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- l) Artículo 12. Inicio del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- m) Artículo 13. Suspensión o cancelación de registro de contadores públicos.
- n) Artículo 14. Procedimiento para suspensión o cancelación de registro de contadores públicos.

El 31 de diciembre de 1981 se publica en el Diario Oficial de la Federación el decreto mediante el cual se reforma el Código Fiscal de la Federación, y en el tema que nos ocupa, se reformó el artículo 52 del citado ordenamiento para contemplar en él los dictámenes de contadores públicos, esto es, se dejó de regular el dictamen fiscal dentro del artículo 85 del mencionado Código. Es de destacar que no solo se cambió de artículo la regulación del

dictamen fiscal, sino que se reformo, para incluir dentro de la fracción II como requisito que el dictamen se formulara de acuerdo a las normas de auditoria que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo, así como para adicionar una fracción III la cual contemplaba como requisito que el contador público emitiera, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente en el que consignara, bajo protesta de decir verdad, los datos señalados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Con la reforma anterior lo que buscó el fisco fue que cuestiones fundamentales para la elaboración del dictamen fiscal quedaran dentro del Código Fiscal de la Federación, y no dentro de un reglamento, en suma, otorgarle mayor fuerza jurídica a la regulación del dictamen.

El 1 de marzo de 1984 entró en vigor el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual en su capítulo III sección primera denominada De los Dictámenes de Contadores Públicos, reguló todo lo relativo al dictamen fiscal concretamente en los artículos 45 a 58:

- a) Artículo 45. Registro de contadores públicos.
- b) Artículo 46. Autorización a contribuyentes para dictaminar sus estados financieros.
- c) Artículo 47. Casos en que no surte efectos el aviso de dictamen.
- d) Artículo 48. Renuncia para la presentación del dictamen fiscal y sustitución de contador público.
- e) Artículo 49. Plazo para la presentación del dictamen fiscal.
- f) Artículo 50. Documentación a presentar con el dictamen fiscal.
- g) Artículo 51. Requisitos de los documentos anexos al dictamen de estados financieros.

- h) Artículo 52. Como deben cumplirse las normas de auditoria.
- i) Artículo 53. Impedimentos para que un contador público pueda dictaminar.
- j) Artículo 54. Como se debe integrar el informe sobre la revisión de la situación fiscal.
- k) Artículo 55. Que datos puede requerir la autoridad fiscal al contador público que dictamina y al contribuyente dictaminado.
- l) Artículo 56. Cuando se considera que la autoridad fiscal inicia el ejercicio de facultades de comprobación.
- m) Artículo 57. Casos de cancelación o suspensión de contadores públicos.
- n) Artículo 58. Procedimiento a seguir en casos de cancelación o suspensión del registro de contador público.

Este Reglamento dentro de su artículo tercero transitorio abrogó, entre otros, al Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, que se refería al dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

Es hasta el 1 de enero de 1991, con la adición del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, cuando aparece en la vida jurídica el dictamen fiscal obligatorio. Dicho artículo señalaba los supuestos en los cuales las personas tendrían la obligación de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, mismos que podemos resumir en:

- a) Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos.
- b) Que en el ejercicio inmediato anterior el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a diez mil millones de pesos.

- c) Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- d) Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo en cuestión señalaba a letra que:

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

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a diez mil millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona, el conjunto de aquéllas que reúnan alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de éstas deberán cumplir con la obligación establecida por este artículo:

- a) Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.
- b) Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, en los términos de lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se

realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito público.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta."

Básicamente ha subsistido lo anterior hasta el presente, claro que incluyendo algunos otros supuestos para dictaminar, así como la actualización de las cantidades que se toman como base para determinar si el contribuyente se encuentra obligado o no a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

Es a partir de los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1991 cuando se establece como obligación para los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros presentar su dictamen (estados financieros, relación de gastos, conciliación contable fiscal, etc.) a través de medios magnéticos, esto es, mediante un disco de 3 ½. Antes de este momento no era obligatorio presentar la información del dictamen en medios magnéticos, se presentaban los informes mecanografiados o en computadora elaborados con procesador de palabras y se integraba el llamado cuadernillo de dictamen.

Este nuevo sistema de presentar la información del dictamen fiscal estuvo vigente hasta 1996, ya que a partir de 1997 el Servicio de Administración Tributaria emite un programa el cual contiene una serie de estados y anexos que deben ser llenados por el contador público, dicho programa lleva por nombre Sistema de Presentación de Dictamen, mejor conocido como SIPRED.

Sin duda la modernidad ha alcanzado a los entes públicos, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (a través del Servicio de Administración Tributaria) no ha sido la

excepción, por tanto tuvo que incorporar los cambios tecnológicos dentro del marco normativo del dictamen fiscal, a saber:

- a) "1991 Se publica el decreto que autoriza la presentación del dictamen fiscal en medio magnético(3 1/2).
- b) 1992 esta opción adquiere el carácter de obligatoria.
- c) Hasta 1996 el dictamen se presentó apoyándose en hojas electrónicas de cálculo, ocasionando que la integración de información presentara algunas deficiencias al convertir la información del formato de hoja de cálculo a un formato de base de datos para su explotación interna en la SHCP.
- d) Para 1997 nace SIPRED que propone el uso de un sistema automatizado de información de uso específico para capturar, editar y presentar el dictamen fiscal a la SHCP en una base de datos, simplificando y cambiando por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo que tradicionalmente manejaban los contribuyentes.
- e) En el año 2000 se libera SIPREDWEB y surge la opción de entregar el dictamen fiscal por Internet.
- f) Para 2001 la entrega del Dictamen Fiscal por Internet adquiere el carácter de obligatoria.
- g) En 2002 se libera la primera versión de SIPRED Excel la cual se anuncia como optativa y se notifica como obligatoria para 2003. En la práctica esta versión es poco utilizada ya que su interfaz resultó lenta y poco conocida (el tiempo de carga de un anexo variaba entre 1 y 5 minutos).
- h) Para 2003 nace SIPRED EXCEL con una interfaz en hoja electrónica, que permite al usuario la introducción de la información de una manera más amigable y con un

mayor número de validaciones. Como toda versión nueva de un sistema, se presentan errores de diseño que originan problemas con la información enviada por Internet.

- i) SIPRED EXCEL 2004, corrige los errores de diseño de la versión anterior y se elimina el uso de la base de datos ligada a un dictamen en formato XLS y en general se mejoran considerablemente todos los procesos del sistema, teniendo como resultado un programa más seguro y estable.”⁶

CAPÍTULO II EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

2.1 Definición del dictamen fiscal de estados financieros.

Conforme a las normas y procedimientos de auditoría el dictamen es “el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.”⁷

El Diccionario Jurídico Mexicano señala que el dictamen pericial “Es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte, profesión o actividad, en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen o análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica.(...)”⁸

⁶ www.sipred.cm.mx

⁷ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y procedimientos de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001, p. 4010-3.

⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México, 1996, tomo D-H, p 1135.

mayor número de validaciones. Como toda versión nueva de un sistema, se presentan errores de diseño que originan problemas con la información enviada por Internet.

- i) SIPRED EXCEL 2004, corrige los errores de diseño de la versión anterior y se elimina el uso de la base de datos ligada a un dictamen en formato XLS y en general se mejoran considerablemente todos los procesos del sistema, teniendo como resultado un programa más seguro y estable.”⁶

CAPÍTULO II EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

2.1 Definición del dictamen fiscal de estados financieros.

Conforme a las normas y procedimientos de auditoría el dictamen es “el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.”⁷.

El Diccionario Jurídico Mexicano señala que el dictamen pericial “Es el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte, profesión o actividad, en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen o análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica.(...)”⁸.

⁶ www.sipred.cm.mx

⁷ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y procedimientos de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001, p. 4010-3.

⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México, 1996, tomo D-H, p 1135.

La información que los contribuyentes entregan a la autoridad fiscal como resultado de la auditoria que para efectos fiscales les fue practicada por un contador público autorizado para ello por las propias autoridades, toma como base la auditoria financiera elaborada por dicho contador, pero con ciertas adecuaciones establecidas por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Como ejemplo de lo anterior tenemos el dictamen, ya que se emite en primera persona y se firma anotando el número de registro del contador público ante la Administración General de Auditoria Fiscal Federal.⁹

Dentro del Código Fiscal de la Federación no hay una definición de dictamen fiscal, se hace referencia a él en varios artículos de ese cuerpo normativo, pero no se da un concepto. Para obtener una definición legal tomaremos como base, en primera instancia, el artículo 52 primero y segundo párrafos del ordenamiento jurídico en cuestión que a la letra señalan:

“ARTICULO 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 (...)

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. (...)”

De lo anterior se desprende que el dictamen es una afirmación efectuada por contadores públicos, no obligatoria para las autoridades fiscales, sobre los estados financieros de los contribuyentes reconocida por el Código Fiscal de la Federación.

A fin de lograr un concepto legal acudiremos ahora al artículo 51 fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que señala:

⁹ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria, Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Quinta edición, México, 2005, p.143-144.

“ARTICULO 51.- La información a que se refiere el artículo anterior, deberá reunir los siguientes requisitos:

I.- El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.

(...)”

Este último ordenamiento nos remite al texto que haya adoptado el colegio al que pertenezca el contador público.

Ahora bien, de lo anterior podemos obtener que el dictamen de estados financieros para efectos fiscales es la opinión sobre la situación fiscal de un contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales, expresada conforme a las reglas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento por un contador público autorizado para tales efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como resultado de la evaluación de sus estados financieros por un periodo determinado.

El poder judicial ha emitido la siguiente tesis relativa al dictamen de contribuciones locales previsto en el Código Financiero del Distrito Federal, pero aplicable por analogía al dictamen de estados financieros señalado en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación:

Localización

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Octubre de 2000 Tesis: 2a. CXXIX/2000
Página: 351 Materia: Administrativa Tesis aislada.

Rubro

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

Texto

El artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que el dictamen indicado debe contener la opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales y el diverso numeral 86 del propio código, establece que los dictámenes efectuados por el contador público autorizado son interpretaciones u opiniones que no obligan a las autoridades fiscales. En tal virtud, de la interpretación armónica de dichos preceptos se colige que el dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación. No es óbice a lo anterior, que al tenor del artículo 83-A del citado código tributario, vigente en mil novecientos noventa y ocho, el aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado en los términos de ley y en el momento oportuno, produzca el efecto de dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, en

virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 87 del ordenamiento invocado, el dictamen de mérito está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, actividad que sí constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del código referido, vigente en mil novecientos noventa y ocho, tiene como elemento total que el órgano del Estado en ejercicio de su imperio, motu proprio, somete unilateralmente al gobernado, obligándolo a permitir el ejercicio de su función de inspección, verificación o comprobación de las obligaciones fiscales, cualidad que de ninguna manera tiene el dictamen de estados financieros del contribuyente, dada su naturaleza de un diagnóstico u opinión de tales estados, carente de fuerza obligatoria.

Precedentes

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

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

2.1.1 Tipos de opiniones.

Como se ha señalado, el dictamen consiste en una opinión expresada por el contador público registrado como resultado de la auditoria que realice a un ente determinado.

Conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 4010 denominado "DICTAMEN DEL AUDITOR" las opiniones pueden ser:

- a) Sin salvedades. Cuando como resultado de su auditoria el contador público determinó que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Cuando no se encuentra en condiciones de emitir una opinión sin salvedades por limitaciones en el alcance de su revisión o por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, dependiendo la importancia relativa de las desviaciones a principios de contabilidad o las limitaciones en su revisión, el dictaminador tendrá que evaluar si emite una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa:
 1. Con salvedades. Esta opinión se emitirá tomando en cuenta la importancia relativa de las desviaciones a principios de contabilidad, esto es, en función de su trascendencia se emitirá un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

Esta opinión también se emite tomando en cuenta las limitaciones en el alcance de la revisión practicada por el auditor, ya que debe usar su criterio profesional para evaluarlas y así determinar su importancia para emitir una salvedad o abstenerse de opinar.

2. Dictamen negativo. Es cuando como consecuencia de su revisión, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y sus desviaciones son de tal importancia que la emisión de una opinión con salvedades no sería correcta.
3. Dictamen con abstención de opinión. El auditor debe abstenerse de emitir una opinión cuando haya tenido limitaciones en el alcance de su revisión de tal manera que no sea procedente la emisión de un dictamen con salvedades.¹⁰

2.1.2 Dictámenes y declaratorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Del artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación se desprenden los dictámenes y declaratorias de contadores públicos para efectos fiscales:

- a) Dictamen de estados financieros.
- b) Dictamen sobre las operaciones de enajenación de acciones.
- c) Declaratorias por solicitud de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado.
- d) Dictámenes con repercusiones fiscales distintos de los anteriores.

¹⁰ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y procedimientos de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001, p.4010-9 - 4010-13.

2.2 Contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A señala los supuestos en los cuales los contribuyentes tendrán la obligación de dictaminar sus estados financieros:

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

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27,466,183.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$54,932,367.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

El Legislador impone en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación la obligación de dictaminar sus estados financieros a cierto tipo de personas tomando en cuenta aspectos como:

- a) El tamaño de la entidad, considerando para ello los ingresos acumulables, valor de los activos y número de trabajadores (fracción I).

Para efectos de lo anterior, dicho Código crea la ficción fiscal de considerar como una sola persona moral al conjunto de aquellas:

1. Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
2. Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

En estos casos cada una de las personas deberán dictaminar sus estados financieros.

- b) Su actividad, como es el caso de las personas autorizadas para recibir donativos y las entidades de la administración pública federal así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal. (fracciones II y IV).
- c) Operaciones de fusión o escisión de sociedades (fracción III).

- d) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país cuando por dicho establecimiento se ubiquen en los supuestos de obligatoriedad de dictaminar estados financieros previstos en la fracción I del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

También se precisa en este artículo que en los casos de que una sociedad se liquide se estará obligado a dictaminar el ejercicio de liquidación cuando en el ejercicio inmediato anterior se hubiera estado obligado a ello.

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales elaborado por contadores públicos registrados es un medio de fiscalización indirecto que otorga la ley a las autoridades fiscales, ya que a través de este se revisa a los contribuyentes, convirtiéndose por tanto dichos contadores en auxiliares de la administración pública en ese rubro.¹¹

En relación con la obligación impuesta en el Código Fiscal de la Federación a ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros, la corte ha emitido las siguientes tesis:

Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia

Época: 9a. Época

Localización

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Febrero de 1997 Tesis: P. XXI/97 Página: 124 Materia: Administrativa, Constitucional

Rubro

¹¹ Fernández Sagardi, Augusto, Código Fiscal de la Federación COMENTARIOS y Anotaciones, Gasca Sisco, primera edición, México, 2004, p.144.

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR
CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PARRAFO
DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

Texto

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

Precedentes

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

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

Dentro de esta tesis la corte llega a la conclusión de que la obligación de dictaminar los estados financieros no implica el ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, y por tanto no viola el artículo 16 constitucional en la parte relativa a la práctica de visitas domiciliarias.

Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia

Época: 9a. Época

Localización

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Febrero de 1997 Tesis: P. XXII/97 Página: 125 Materia: Administrativa, Constitucional

Rubro

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA LOS ARTICULOS 80 Y 90 CONSTITUCIONALES.

Texto

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.

Precedentes

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

En esta tesis la corte concluye que la obligación de dictaminar los estados financieros no viola los artículos 80 y 90 constitucionales ya que no se delega función pública alguna en el contador público autorizado y por tanto no constituye un acto de autoridad.

Instancia: 2ª. Sala

Época: 9a. Época

Localización

Rubro

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

Texto

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

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

Dentro de esta tesis los tribunales concluyen que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación no viola el principio de legalidad tributaria ya que este principio exige que todos los elementos del tributo estén previstos en una ley, pero no quedan comprendidas en él las obligaciones de naturaleza formal distintas del pago del gravamen correspondiente, y por tanto la obligación de dictaminar no esta vinculada con el principio de legalidad tributaria.

2.2.1 Contribuyentes no obligados a dictaminar sus estados financieros.

En el tercer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación el legislador contempla los casos en que no se estará obligado a dictaminar los estados financieros:

“(…)

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

(…)”

Es decir, exenta de la obligación de dictaminar a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades a las personas que se encuentren en los supuestos de la fracción I del Artículo 32-A, a saber:

- a) Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27,466,183.00.
- b) Las que en el ejercicio inmediato anterior el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$54,932,367.00.
- c) Las que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Situación prevista también por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 44-BIS-1, extendiendo este último la exención de tal obligación a los contribuyentes señalados en la fracción IV, es decir, las entidades de la administración pública federal, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades.

Dicho artículo establece que:

“ARTÍCULO 44-BIS-1. Los contribuyentes a que se refieren las fracciones I y IV del artículo 32-A del Código, no estarán obligados a dictaminar sus estados financieros a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, a excepción de los casos en que, de conformidad con el artículo 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.”

La exención señalada no es aplicable a los contribuyentes que continúen estando obligados al pago del impuesto al activo.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentre en suspensión de actividades un contribuyente, el único supuesto por el cual podría estar obligado a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales sería el valor del activo, siempre que supere el importe señalado en el artículo 32-A fracción I del Código Fiscal de la Federación y use o conceda

el uso o goce temporal de sus bienes a terceros durante el periodo de suspensión de actividades, o cuando mas del 60% de sus activos sean terrenos.

Conforme a lo anterior, pudiera darse el caso de un contribuyente que tenga mas del 60% de sus activos en terreno, con un valor superior al establecido en el artículo 32-A fracción I del Código Fiscal de la Federación, y no obstante estar en suspensión de actividades tendrá la obligación de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

Mediante la resolución miscelánea 2005-2006 se establecen otros casos de excepción de la obligación de dictaminar estados financieros:

- a) La regla 2.10.5 exceptúa de la obligación de dictaminar sus estados financieros a los organismos descentralizados y a los fideicomisos con fines no lucrativos que formen parte de la administración pública estatal y municipal, para tal efecto deberán presentar ante la autoridad fiscal escrito libre a más tardar el 31 de mayo en el que se señale bajo protesta de decir verdad que no tienen fines lucrativos. La citada regla establece:

"2.10.5. Para los efectos del artículo 32-A, fracción IV del Código, los organismos descentralizados y los fideicomisos con fines no lucrativos que formen parte de la administración pública estatal y municipal, no estarán obligados a hacer dictaminar en los términos del artículo 52 del Código, sus estados financieros por contador público autorizado.

En este caso, el representante legal del organismo descentralizado o del fideicomiso, en su caso, deberá presentar escrito a más tardar el 31 de mayo, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes o en la Administración Local de Auditoría Fiscal, que sea competente respecto del contribuyente que lo presente, en el que manifieste, bajo protesta de decir

verdad, que sus representadas no tienen fines lucrativos y que, por ello, no dictaminarán sus estados financieros.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los organismos y fideicomisos que formen parte de la administración pública estatal o municipal que realicen actividades empresariales en términos del artículo 16 del Código, cuyos ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio inmediato anterior hayan sido superiores a 27 millones 466 mil 183 pesos.”

- b) La regla 2.10.8 de la mencionada resolución exenta de la obligación de dictaminar a las personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que en el ejercicio fiscal de que se trate no hubieran recibido donativos o si hubieran recibido donativos deducibles en cantidad igual o menor a 30,000 unidades de inversión. Para tal efecto, el representante legal deberá presentar escrito bajo protesta de decir verdad ante la administración local de auditoría fiscal que le corresponda en el que señale que se encuentra en los supuestos que lo exentan de la obligación de dictaminarse. La exención señalada en esta regla no es aplicable a los fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.

En la regla en cuestión se dispone que:

“2.10.8. Las personas morales con fines no lucrativos, autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, no estarán obligadas a presentar dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado, conforme a lo dispuesto por los artículos 32-A del Código, 51-A y

51-B de su Reglamento, cuando durante el ejercicio fiscal de que se trate se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos.

I. No hubieren recibido donativo alguno.

II. Únicamente hubieren percibido en el ejercicio de que se trate, ingresos por concepto de donativos deducibles en México, en una cantidad igual o menor al equivalente a 30,000 unidades de inversión con valor referido al 31 de diciembre de 2004.

En este caso, el representante legal de la donataria autorizada para recibir donativos deducibles deberá presentar, a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquel en el cual se debió haber presentado la declaración del ejercicio, aviso ante la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente a su domicilio fiscal, en el que manifieste, bajo protesta de decir verdad, que su representada no recibió donativo alguno en el ejercicio inmediato anterior o que únicamente percibió ingresos por concepto de donativos deducibles en México, en los términos señalados en las fracciones anteriores, por lo que no dictaminará sus estados financieros.

Al aviso a que se refiere el párrafo anterior, se acompañarán copias fotostáticas simples de todas las declaraciones a que estuvieron obligadas a presentar por el ejercicio fiscal correspondiente.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles.”

La obligación de dictaminar estados financieros para efectos fiscales impuesta a las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles de impuesto sobre la renta obedece precisamente a la naturaleza de sus operaciones, es decir, es una medida de control de las autoridades fiscales para evitar simulaciones en materia fiscal.

2.3 Contribuyentes que pueden optar por dictaminar sus estados financieros.

El Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 32-A cuarto párrafo la opción para los contribuyentes, que no estando obligados a dictaminar sus estados financieros, deseen dictaminarse para efectos fiscales.

Los contribuyentes que pueden ejercer esta opción son:

- a) Las personas físicas con actividades empresariales.
- b) Las personas morales.
- c) Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El citado artículo señala en la parte conducente:

“ARTICULO 32-A

(...)

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

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

(...)"

Este ordenamiento contempla el plazo para que los contribuyentes ejerzan esta opción, el cual coincide con el de presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, es decir, en marzo para personas morales y en abril para personas físicas.

Los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros ejercerán esta opción a través de un escrito libre en los términos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior quedó regulado por las autoridades fiscales mediante la emisión de reglas de carácter general (resolución miscelánea 2005-2006), concretamente en la regla 2.10.22 que dispone:

"2.10.22. Para los efectos del quinto párrafo del artículo 32-A del Código, los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, deberán presentar escrito libre señalando sus datos de identificación de conformidad con el artículo 18 del Código, en el que manifiesten que optan por hacerlo, así como el ejercicio que se dictaminará. El escrito libre deberá ser presentado ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, a más tardar el último día del mes de marzo del siguiente año al del ejercicio que se dictamine tratándose de personas morales o a más tardar el último día del mes de abril en el caso de personas físicas, según corresponda."

Los avisos de dictamen fiscal presentados fuera del plazo señalado por las disposiciones fiscales no surten efectos legales, situación prevista por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el artículo 47, que cita:

"ARTICULO 47.- El aviso a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 32-A del Código no surtirá efecto legal alguno cuando se presente fuera del plazo que establece dicho numeral.

(...)"

El presentar el aviso de dictamen en plazo otorga al contribuyente el beneficio de que en caso de que la autoridad fiscal emita una visita domiciliaria por el ejercicio a dictaminar, esta se concluya anticipadamente con el hecho de exhibir dicho aviso presentado.

2.3.1 Renuncia para la presentación del dictamen fiscal optativo.

Es importante destacar que a los contribuyentes que optan por dictaminarse el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 47 les otorga la facultad de renunciar a la presentación del dictamen dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso de dictamen. En la parte conducente el citado ordenamiento legal precisa que:

“ARTICULO 47.

(...)

Los contribuyentes a que se refiere el numeral citado en el párrafo anterior podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre que comuniquen dicha renuncia a la autoridad fiscal competente dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso mencionado, manifestando los motivos que tuvieren para ello.”

No obstante lo anterior, la autoridad fiscal en la Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006 emitió la regla 2.9.15 que señala como plazo para renunciar a la presentación del dictamen fiscal a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen fiscal, tal regla establece que:

“2.9.15

(...)

Para los efectos de esta regla y del artículo 47 del Reglamento del Código, en el caso de contribuyentes que hubieran manifestado la opción de hacer

dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, que renuncien a la presentación del dictamen, el aviso respectivo manifestando los motivos que tuvieren para ello, deberá formularse en escrito libre y se presentará ante la autoridad fiscal que sea competente respecto del contribuyente que lo presente, a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen fiscal.”

La renuncia a la opción de dictaminar estados financieros se presentará mediante escrito libre ante las autoridades fiscales manifestando las razones que se tuvieren.

2.4 Requisitos para obtener el registro de dictaminador de estados financieros.

Los requisitos para la obtención del registro de dictaminador los encontramos en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

“ARTICULO 52.

(...)

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

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

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

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

(...)"

Este artículo contiene requisitos que se pueden considerar básicos para obtener el registro de contador público autorizado para dictaminar, ya que expresa que quien solicite el registro debe ser contador público titulado, situación fundamental para asegurar que el solicitante tenga formación profesional, así como el ser miembro de un colegio de contadores reconocido por la Secretaría de Educación Pública cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro.

El hecho de que el Código Fiscal de la Federación señale como requisito que los contadores solicitantes de registro de dictaminadores ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentren colegiados, obedece a que al ser miembro de un colegio éste les obliga a tomar capacitación continua para lograr un puntaje mínimo en un año, es decir, da certeza de que los contadores afiliados a un colegio están capacitados.

Dentro de este artículo se señala que los solicitantes de registro para dictaminar estados financieros deben contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública, y con tres años de experiencia en la elaboración de dictámenes fiscales. Sin duda que es correcto que las autoridades fiscales requieran que los contadores públicos estén certificados por una institución autorizada para tal efecto, ya que de esta manera, se tiene seguridad de que los profesionales de referencia se encuentran capacitados para dictaminar estados financieros.

Aunado a lo anterior el artículo Segundo Transitorio fracción XIII del Código Fiscal de la Federación para 2004 señala:

“(…)

XIII. Para los efectos del segundo párrafo del inciso a) de la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, los contadores públicos registrados ante las autoridades fiscales, así como aquellos que soliciten su registro, contarán con un plazo de 2 años contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto para obtener y presentar, ante las autoridades fiscales, la certificación expedida por la agrupación profesional autorizada para ello a que se refiere el citado artículo; de no hacerlo, se les tendrá por cancelado el registro correspondiente.

(…)”.

Este artículo también hace referencia a la certificación señalando que debe ser expedida por la agrupación profesional autorizada para ello, otorgándose un periodo de dos años para que los contadores públicos acrediten tal certificación ante la autoridad fiscal.

Por otra parte, el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación indica la documentación que debe adjuntar a su solicitud el contador público que desee obtener su registro:

“ARTICULO 45. El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

I.- El que acredite su nacionalidad mexicana.

II.- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III.- Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.”

La autoridad fiscal solicita una serie de documentación fundamental para otorgar el registro de dictaminador, precisando que una vez que el contador esté registrado deberá comunicar cualquier cambio en los datos de su solicitud, así como comprobar anualmente dentro de los tres primeros meses del ejercicio que es socio activo de un colegio y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal que demuestre que está actualizado fiscalmente o constancia de educación continúa emitida por el colegio al que esté afiliado.

Como medio de control de los dictaminadores el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento establecen las siguientes obligaciones:

- a) Registro de sociedades o asociaciones civiles integradas por despachos de contadores públicos autorizados para dictaminar, hecho previsto en el artículo 52 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación:

“ARTÍCULO 52.

(...)

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

(...)"

- b) En caso de que los contadores públicos presten servicios a una persona moral deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, situación contemplada en el artículo 45-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

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

- I.- Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
- II.- Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral antes citada.
- III.- Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.
- IV.- Nombres de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral."

Dentro de la miscelánea fiscal 2005-2006, concretamente en la regla 2.9.10, se precisa que las solicitudes de registro de contador público, de sociedades o asociaciones de éstos, y las

constancias de cumplimiento de la norma de educación continua se podrán presentar en la administración local o en la general, ambas de auditoría fiscal:

“2.9.10. Las solicitudes de registro de contadores públicos y de sociedades o asociaciones de contadores públicos, así como las constancias del cumplimiento de la norma de educación continua a que estén obligados dichos contadores, se podrán presentar ante la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente a su domicilio fiscal o ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.”

2.5 Requisitos y contenido del dictamen de estados financieros.

2.5.1 Requisitos que deben cumplir los dictámenes emitidos por contadores públicos para que se presuman ciertos los hechos afirmados en ellos.

Los requisitos que deben cumplir los dictámenes emitidos por contadores públicos se encuentran en el artículo 52 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación:

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

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

(...)

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

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

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

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.

(...)*.

La base para la presunción de que los hechos afirmados en los dictámenes (lato sensu) emitidos por contadores públicos son ciertos es que cumplan con los requisitos que impone el propio Código Fiscal de la Federación en el artículo en cuestión, los cuales consisten en:

- a) Que el dictamen sea emitido por un contador registrado para tal efecto ante las autoridades fiscales. Situación lógica y básica como requisito.
- b) Que el dictamen se elabore conforme a lo señalado por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- c) Que el dictamen se formule acorde a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
- d) Que conjuntamente al dictamen el contador público emita, bajo protesta de decir verdad, un informe sobre la revisión de la situación fiscal que contenga los datos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. El artículo 54 del citado Reglamento señala cómo se integra dicho informe.
- e) Que el dictamen se presente a través de medios electrónicos.

Conforme a lo anterior, a contrario sensu, en caso de que se incumpla con alguno de los requisitos establecidos en artículo 52 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación los hechos afirmados en el dictamen no se presumirán ciertos.

El legislador ha concedido a los hechos afirmados en los dictámenes elaborados por contadores públicos registrados la presunción de veracidad salvo prueba en contrario, esto es, limita la actividad fiscalizadora de la autoridad en el sentido de que debe ir dirigida a desvirtuar los hechos afirmados por el contador público.¹²

Con relación a lo anterior se han emitido las siguientes tesis:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Época: Séptima Época

¹² Fernández Sagardi, Augusto, Código Fiscal de la Federación COMENTARIOS y Anotaciones, Gasca Sicco, primera edición, México, 2004, p.198.

Localización

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 205-216 Sexta Parte

Tesis:

Página: 183

Rubro

DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PUBLICO REGISTRADO ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, EFECTOS DEL PRESUNCION LEGAL ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 SIMILAR AL DIVERSO 52 DEL CODIGO VIGENTE.

Texto

En el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1967, similar al 52 del Código Fiscal vigente, el legislador dispuso que la presentación de un dictamen elaborado por contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no impedía que las autoridades fiscales ejercieran sus facultades de revisión y comprobación, a la vez que consagró en favor de los hechos afirmados en el dictamen, una presunción legal *juris tantum* de certeza. De la conciliación de estas dos afirmaciones depende la interpretación correcta del numeral. Para comprender la razón por la cual los dictámenes que reúnen estas características no limitan las facultades de revisión y comprobación de las autoridades fiscales, basta considerar que dichos dictámenes únicamente son opiniones técnicas rendidas en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre dos particulares -el causante y el contador en el libre ejercicio de su

profesión- que no obliga a la autoridad hacendaria porque no son resoluciones provenientes de órganos de la Administración que encarnen la voluntad del fisco, único titular de las facultades legales de revisión y comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Son simplemente manifestaciones de un auxiliar de la administración que no está investido de función pública alguna, que permiten al contribuyente conocer con exactitud su situación contable, con la seguridad de que la opinión proviene de un perito con la capacidad profesional y técnica que supone su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, lo anterior no significa que el dictamen no surta determinados efectos jurídicos en favor del causante pues, precisamente, los hechos en él asentados están revestidos de una presunción legal de certeza que admite prueba en contrario. En términos de lo dispuesto por el artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al presente asunto al tenor de lo dispuesto por el diverso 5o. del Código Fiscal de la Federación, la presunción legal de certeza tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba, liberando al contribuyente y obligando a la autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos; esto quiere decir, que en el caso no opera la regla general de que quien afirma está obligado a probar, misma que impondría ese deber al causante por tratarse de quien afirma los hechos contenidos en el dictamen. Por el contrario, corresponde a la autoridad la carga probatoria de que no son ciertos los hechos porque, a pesar de negarlos, desconoce la presunción legal que opera en favor del contribuyente, en razón de lo cual se surte una excepción al principio general. Conviene aclarar, sin embargo, que esta presunción opera respecto de los hechos - pues sólo éstos son materia de prueba- mas no sobre el derecho, razón que conduce a concluir que las opiniones e interpretaciones de los peritos no obligan a la administración ni constituyen resoluciones favorables al particular, porque los

contadores no son expertos en cuestiones jurídicas, por lo que es el Fisco el único titular de las facultades decisorias de la situación jurídico-fiscal del administrado. Entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes sobre la declaración o la contabilidad del contribuyente, y las demás que les concedan las leyes, pero sí les impone la carga de probar que no son ciertos los hechos asentados en tales dictámenes. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes

Amparo directo 1044/84. Química Mexama, S. A. 28 de enero de 1986.
Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

En esta tesis se concluye que la presunción legal de certeza del dictamen tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba, liberando al contribuyente y obligando a la autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos.

Lo anterior sería de la misma manera para el caso de que un contribuyente no estuviera de acuerdo con lo asentado en el dictamen fiscal, es decir, tendría que probar que no son ciertos los hechos asentados en él.

Tesis: III-PSS-322

R.T.F.F. Año VII. No. 73. Enero 1994. Pág: 22

Precedente Tercera Época.

Pleno

Materia: PROCESAL (PRUEBAS)

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.-CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.

Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a ésta acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera en favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos.(11)

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

Dentro de esta tesis se señala que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera en favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos.

2.5.1.1 Normas de Auditoria.

Conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 1010 denominado "NORMAS DE AUDITORIA", las normas de auditoria son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del

auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo. Se clasifican en:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución de trabajo.
- c) Normas de información.

Normas personales. Son las cualidades que debe tener el auditor para poder asumir un trabajo profesional de auditoria. Hay cualidades que debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoria y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de su vida profesional.

Las normas personales se dividen a su vez en:

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional. El trabajo de auditoria debe ser desempeñado por personas con título profesional y con entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.
2. Cuidado y diligencia profesional. El auditor está obligado a realizar su trabajo y a preparar su dictamen con diligencia y cuidado razonables.
3. Independencia. Esta obligado el auditor a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Normas de ejecución del trabajo. Son los elementos básicos y fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación en particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, se dividen en:

1. Planeación y supervisión. El trabajo de auditoria debe ser planeado adecuadamente y supervisado de manera apropiada.
2. Estudio y evaluación del control interno. El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno de la entidad sujeta a revisión a fin de

determinar su grado de confianza y la naturaleza y alcance de sus procedimientos de auditoría.

3. Obtención de evidencia suficiente y competente. El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para tener una base objetiva para emitir su opinión.

Normas de información. Como resultado de su trabajo el auditor obtiene su dictamen o informe, y a través de éste da a conocer los resultados de su trabajo y la opinión resultado de su revisión. Se clasifican en:

1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión. En todos los casos en que el nombre del auditor este asociado con estados o información financiera, se deberá expresar de manera clara la naturaleza de su relación con dichos estados, su opinión sobre los mismos y en su caso las limitaciones importantes en su examen, las salvedades que se deriven de ellas o las razones de importancia por las cuales expresa una opinión negativa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.
2. Bases de opinión sobre estados financieros. En su opinión el auditor debe observar que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad sobre bases consistentes y que la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.¹³

¹³ Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001, p.1010-5 - 1010-8.

El cumplimiento de las normas de auditoria por parte de los dictaminadores es, como se ha señalado, uno de los requisitos para que se presuman ciertos los hechos asentados en el dictamen, situación comprensible ya que el cumplimiento de las citadas normas otorga a las autoridades seguridad en el sentido de que la auditoria para efectos fiscales se llevo a cabo por profesionales de la contaduría pública, y que fue planeada y supervisada razonablemente sobre la base del estudio y evaluación del control interno obteniendo evidencia suficiente.

Dentro del artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establece la manera en que las normas de auditoria se consideran cumplidas:

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

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

II.- Las relativas al trabajo profesional, cuando:

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

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

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

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados

financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

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

Del estudio y evaluación del control interno del contribuyente el dictaminador va a determinar el alcance y la naturaleza de los procedimientos de auditoría a realizar, situación muy importante, ya que en caso de que las autoridades fiscales le revisen el dictamen, tendrá que demostrar que revisó el control interno del contribuyente así como presentar el programa de auditoría que contiene los procedimientos de auditoría aplicados, y así, justificar la naturaleza y alcance de su revisión.

Como se ha mencionado, la base de la auditoría es el control interno del ente, ya que si de la evaluación del mismo resulta que la empresa tiene controles confiables, entonces el alcance de la revisión y la naturaleza de los procedimientos serán distintos de los que se tendrían que aplicar en caso de que no contara con control interno o éste fuera deficiente.

En la parte final del artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se prevén los tipos de opiniones que puede emitir el contador, mismas que pueden ser con salvedades, dictamen negativo, o abstención de opinión, las cuales ya hemos tratado en la sección respectiva.

2.5.1.2 Informe sobre la revisión de la situación fiscal.

Otro de los requisitos para que las autoridades presuman ciertos los hechos afirmados en el dictamen fiscal de estados financieros es que el contador público registrado emita bajo protesta de decir verdad un informe sobre la revisión de la situación fiscal conjuntamente con su dictamen.

Dentro del Código Fiscal de la Federación no hay una definición del informe sobre la revisión de la situación fiscal, procedamos a definirlo.

El informe sobre la revisión de la situación fiscal es el "documento mediante el cual el contador público asevera haber revisado, como parte de su auditoría, la situación fiscal del contribuyente y manifiesta bajo protesta de decir verdad si éste cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales como contribuyente o retenedor; o bien, si encontró incumplimientos revelar en que consistieron, y en su caso, la cuantificación correspondiente."¹⁴

Podemos definir al informe sobre la revisión de la situación fiscal como el documento por virtud del cual el contador público registrado consigna, bajo protesta de decir verdad, una serie de datos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación de carácter contable y fiscal ante la autoridad tributaria, como resultado de la auditoría que para efectos fiscales practicó a los estados financieros de un contribuyente por un período determinado, indicando, en su caso, las omisiones que hubiere encontrado.

Las manifestaciones que efectúa el contador público registrado en el informe sobre la revisión de la situación fiscal son las siguientes:

- a) Declara bajo protesta de decir verdad que emite su informe con apego a lo dispuesto por el artículo 52 y demás aplicables del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y que su revisión de los estados financieros del periodo fue practicada conforme a las normas de auditoría.

¹⁴ López Cruz Fernando, Dictamen Fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2005, p. B-189.

- b) Que examinó con base en pruebas selectivas conforme a normas y procedimientos de auditoría la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados.
- c) Mencionará que verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales causadas en el ejercicio, así como las cuotas obrero patronales enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- d) Manifestará que, de acuerdo a pruebas selectivas y procedimientos de auditoría, se cercioró en forma razonable que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados.
- e) Manifestará haber revisado las conciliaciones:
 - 1. Contable fiscal.
 - 2. De los ingresos contables dictaminados con los declarados para las contribuciones que se causen por ejercicio.
 - 3. De registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del IVA.
- e) Manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores.
- f) Manifestará haber revisado las declaraciones que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.
- g) Mencionará que fue revisada la determinación y pago de la participación de trabajadores en las utilidades de las empresas.

- h) Declarará haber revisado los saldos de las subcuentas de gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos.
- i) Manifiestará que revisó los estímulos fiscales.
- j) Manifiestará que revisó las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales.
- k) Hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero, de no haber retención, así lo indicará.
- l) Manifiestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, señalando el procedimiento y alcance aplicado.
- m) Revelará los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas, a saber:
 - 1. La adquisición o enajenación de bienes.
 - 2. La prestación o recepción de servicios.
 - 3. El otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes;.

Las manifestaciones anteriores las hará el contador público registrado indicando, en su caso, las omisiones que hubiere encontrado como resultado del dictamen de estados financieros elaborado, y señalando su nombre y número de registro que lo autorice para dictaminar estados financieros para efectos fiscales.

La integración del mencionado informe la encontramos en el artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Dentro del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente se le exige al contador público una serie de manifestaciones, todas ellas encaminadas a que examinó la situación fiscal integral del contribuyente como sujeto directo o retenedor por el periodo

que cubren los estados financieros dictaminados sobre la base de pruebas selectivas conforme a las normas y procedimientos de auditoria.

Pareciera ser que con las fracciones I y II del artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación sería suficiente, ya que la fracción II contiene de una o de otra manera a las fracciones subsecuentes al señalar que "Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoria, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados (...)", pero el legislador consideró necesario precisar las manifestaciones que tendrá que hacer el contador público, otorgando de esta manera seguridad jurídica.

En la fracción II del artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se hace mención de las pruebas selectivas, las cuales están ligadas directamente al estudio y evaluación del control interno, ya que las primeras derivan de éste.

Sobre las pruebas selectivas y los procedimientos de auditoria se ha emitido la siguiente tesis:

REVISIÓN DEL DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS. PARA SU EJERCICIO NO LE SON APLICABLES LAS FORMALIDADES PREVISTAS PARA LA ORDEN DE CATEO.-

Los dictámenes financieros son procedimientos internos de revisión, optativos -y en determinadas circunstancias obligatorios- para los contribuyentes, con el objeto de que un contador público, como profesionista independiente, le practique una auditoria sobre los estados financieros elaborados por el propio contribuyente, con la finalidad de comprobar, mediante pruebas selectivas, la veracidad de la información contenida en la contabilidad de la empresa, la cual deberá realizarse, adicionalmente, con un enfoque de carácter fiscal,

haciendo las observaciones pertinentes. Por su parte, la revisión del dictamen es un procedimiento de fiscalización practicado por las autoridades fiscales, el cual consiste en controlar que las pruebas selectivas y los procedimientos de revisión aplicados por el contador que dictamina, permitan considerar como fidedigna la información contable del contribuyente, siendo factible, a partir del análisis de consistencia contable, llegar a la consideración de que el dictamen fue bien elaborado o de que el mismo tiene irregularidades que afectan necesariamente al impuesto sobre la renta y que pueden llegar a repercutir en otros impuestos dependiendo de las irregularidades. (...)

Juicio de Nulidad No. 100(14)11/98/18088/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

(Tesis aprobada en sesión de 20 de octubre de 1998)

En esta tesis se concluye que la revisión del dictamen es un procedimiento de fiscalización practicado por las autoridades fiscales, el cual consiste en controlar que las pruebas selectivas y los procedimientos de revisión aplicados por el contador que dictamina, permitan considerar como fidedigna la información contable del contribuyente, siendo factible, a partir del análisis de consistencia contable, llegar a la consideración de que el dictamen fue bien elaborado o de que el mismo tiene irregularidades.

2.5.2 Lineamientos para la presentación de la información contenida en el dictamen de estados financieros.

Dentro del artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establecen los lineamientos para la presentación de la información que debe contener el dictamen:

- a) El contenido del dictamen fiscal deberá ser presentado por los contribuyentes o por conducto del contador público registrado que haya elaborado el dictamen.
- b) Será presentado por medios digitales.
- c) A más tardar en el mes de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, en las fechas que les correspondan de acuerdo al calendario que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
- d) En los casos de controladoras que estén autorizadas para dictaminar su resultado fiscal consolidado presentarán dicha información a más tardar el 12 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.
- e) Contribuyentes obligados a dictaminarse por liquidación de la sociedad podrán presentar dicho dictamen tanto por el ejercicio comprendido entre el 1 de enero del año de calendario en que ocurra la liquidación y la fecha en que se presente el aviso de liquidación, así como por el ejercicio en que la sociedad esté en liquidación. En este caso el dictamen deberá presentarse dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que con motivo de la liquidación deba elaborarse para los efectos del impuesto sobre la renta.
- f) Se deben cumplir con las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.
- g) Los documentos digitales deberán contener la firma electrónica avanzada del contribuyente y del contador.
- h) Se debe enviar a la dirección de Internet que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

- i) Los contribuyentes y el contador público recibirán acuse de recibo con sello digital de la recepción del dictamen por parte del Servicio de Administración Tributaria.

2.5.3 Información que debe presentarse como resultado del dictamen de estados financieros.

Como resultado del dictamen de estados financieros realizado por contador público autorizado, los contribuyentes deberán presentar:

- a) La carta de presentación del dictamen.
- b) Texto del dictamen.
- c) Informe sobre la revisión de la situación fiscal.
- d) Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para ese efecto que contenga la información de:
 - 1. Los estados financieros básicos (estado de posición financiera, de resultados, de variaciones de capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo) y sus notas.
 - 2. Datos del cuestionario de autoevaluación inicial.
 - 3. Análisis comparativo de subcuentas de gastos.
 - 4. Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad.
 - 5. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.

6. Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
7. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
8. Análisis de operaciones de comercio exterior.
9. En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2.5.3.1 Requisitos de la información que debe presentarse como resultado del dictamen de estados financieros.

En el artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se dispone que la información que deben proporcionar los contribuyentes con motivo del dictamen de sus estados financieros debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) El texto del dictamen deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el colegio de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que esté afiliado el contador público que lo emita y señalando el número de registro como dictaminador ante la autoridad fiscal.
- b) Los estados financieros básicos deberán presentarse comparativos con los del ejercicio inmediato anterior con cifras en miles de pesos. En el dictamen para efectos de consolidación fiscal las cifras se expresarán en millones de pesos.

c) La hoja electrónica que contenga los estados financieros y sus anexos se debe expresar en miles de pesos, debiendo contener índices numéricos y conceptos respectivos acorde a las reglas generales que al efecto expida la autoridad fiscal, y debe sujetarse a los lineamientos que señala el artículo 51 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que consisten en:

1. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.
2. La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos, se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo, la relación de contribuciones por pagar, así como una serie de determinaciones, análisis y pruebas globales de las contribuciones de que sea sujeto el contribuyente.
3. La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos aplicables, incluirá la información y el análisis de ingresos fiscales y deducciones contables que se suman, de ingresos contables y deducciones fiscales que se restan, la pérdida en la

enajenación de acciones que en su caso se tenga, determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina.

4. La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.
5. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
6. Información relativa a las sociedades que consolidan resultado fiscal.
7. Información sobre sociedades que se fusionen o escindan.

Las autoridades fiscales, a efecto de presentar la información que requiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, han emitido un programa de computo llamado sistema de presentación de dictamen (SIPRED), el cual lo pueden obtener los contadores públicos a través del colegio al que pertenezcan o descargándolo de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicho formato se publica también en el Diario Oficial de la Federación como anexo de la resolución miscelánea.

Lo que se pretende con el SIPRED es estandarizar la manera en que se debe presentar la información del dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

Los anexos del dictamen, así como la opinión e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente deben ser enviados al Servicio de Administración Tributaria por medio de Internet usando el sistema de presentación de dictamen. Lo anterior está plasmado en la regla 2.10.1 de la miscelánea fiscal 2005-2006:

"2.10.1. El Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED 2004) así como el manual de usuario para su uso y operación, se podrán obtener vía Internet en

las direcciones www.sat.gob.mx o www.shcp.gob.mx o en dispositivo magnético a través de los Colegios o Federación de Colegios de Contadores Públicos.

Los anexos del dictamen de estados financieros para efectos fiscales y la información relativa al mismo, elaborada por el contador público registrado, así como la opinión e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, deberán ser enviados al SAT vía Internet, por el contribuyente o por el contador público registrado utilizando para ello el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED 2004).

Al hacer el envío del dictamen fiscal vía Internet, el archivo que se envíe deberá contener los anexos del dictamen, la declaratoria, las notas, la opinión y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

El envío del dictamen vía Internet, utilizando el sistema de presentación citado en el segundo párrafo de esta regla, se podrá hacer desde el equipo de cómputo del contribuyente, del contador público registrado o cualquier otro que permita una conexión a Internet.

La opinión y el informe antes citados que elabore el contador público registrado, deberán ser capturados utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED 2004).

El dictamen no podrá ser enviado de no contener toda la información citada en la presente regla.”

2.5.4 Contenido del sistema de presentación de dictamen (SIPRED).

La información que se solicita en el artículo 51 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se encuentra en el programa de computo conocido como SIPRED y lo que tiene que hacer el contador público registrado es llenar, con base en su auditoría de

estados financieros para efectos fiscales, todos los anexos que se comprenden dentro del mencionado programa.

Los anexos de que se conforma son:

- a) Datos de identificación del contribuyente.
- b) Datos de identificación del contador público.
- c) Datos de identificación del representante legal.
- d) Datos generales.
- e) Declaratoria del contador público que dictaminó, y del contribuyente o de su representante legal.
- f) Anexo 1 estado de posición financiera.
- g) Anexo 2 estado de resultados.
- h) Anexo 3 estado de variaciones en el capital contable.
- i) Anexo 4 estado de cambios en la situación financiera.
- j) Anexo 5 análisis comparativo de las subcuentas de gastos.
- k) Anexo 6 análisis comparativo de las subcuentas de otros gastos y otros productos.
- l) Anexo 7 análisis comparativo de las subcuentas de costo integral de financiamiento.
- m) Anexo 8 relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor.
- n) Anexo 9 relación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos.
- o) Anexo 10 determinación de pagos provisionales y pagos mensuales definitivos.
- p) Anexo 11 relación de contribuciones por pagar.

- q) Anexo 12 base determinada de pagos al extranjero.
- r) Anexo 13 conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- s) Anexo 14 ingresos fiscales no contables.
- t) Anexo 15 deducciones contables no fiscales.
- u) Anexo 16 deducciones fiscales no contables.
- v) Anexo 17 ingresos contables no fiscales.
- w) Anexo 18 conciliación entre los ingresos dictaminados según estado de resultados y los acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.
- x) Anexo 19 cuenta de utilidad fiscal neta.
- y) Anexo 20 amortización de pérdidas de ejercicios anteriores.
- z) Anexo 21 integración de cifras reexpresadas.
- aa) Anexo 22 operaciones con partes relacionadas.
- bb) Anexo 23 datos informativos de la declaración anual.
- cc) Anexo 24 inversiones.
- dd) Anexo 25 operaciones con clientes.
- ee) Anexo 26 operaciones con proveedores de bienes y servicios.
- ff) Anexo 27 operaciones de comercio exterior.
- gg) Notas a los estados financieros.
- hh) Declaratoria.
- ii) Opinión.
- jj) Informe sobre la revisión de la situación fiscal.

2.5.5 Envío del dictamen de estados financieros a través de Internet.

Para enviar el dictamen de estados financieros por Internet será necesario que los contribuyentes y los contadores públicos registrados cuenten con la firma electrónica avanzada, situación prevista en la regla 2.10.4 de la miscelánea 2005-2006:

“2.10.4. Para los efectos del artículo 52, fracción IV del Código, los contribuyentes, para enviar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, así como el contador público registrado que dictamina para dichos efectos, estarán a lo siguiente:

Deberán contar con certificado de Firma Electrónica Avanzada para poder hacer uso del servicio de presentación de dictámenes fiscales vía Internet. El Contribuyente o Contador Público Registrado que no cuente con el certificado de Firma Electrónica Avanzada, deberá estar a lo dispuesto en la regla 2.22.1. de esta Resolución.”

Se entiende por firma electrónica “los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados con el mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que este último aprueba la información recogida en el mensaje de datos.”¹⁵

Conforme a la regla 2.10.2 de la resolución miscelánea 2005-2006, la información del dictamen fiscal transmitida vía Internet será validada antes de su aceptación por las autoridades fiscales, dicha validación comprende:

¹⁵ Pérez Chávez, Firma electrónica avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos, Tax editores, México, 2005, p. 17.

- a) Que el dictamen se haya generado en el SIPRED.
- b) Que no contenga virus informáticos.
- c) Que se señale la autoridad competente.
- d) Que se señale si es obligado u opta por dictaminarse, o si es donataria autorizada.
- e) Que se envíe dentro del período del calendario de presentación.

Una vez que sea validado el dictamen y sea correcta su recepción, se enviará al contribuyente y al contador público mediante correo electrónico el acuse de recibo y número de folio de recepción del dictamen.

En el caso de que el dictamen no sea aceptado como consecuencia de la validación, se procederá como sigue:

- a) El dictamen podrá ser enviado nuevamente por la misma vía tantas veces como sea necesario hasta que éste sea aceptado a más tardar el último día del periodo que le corresponda al contribuyente conforme al calendario de presentación del dictamen.
- b) Para los casos en que el dictamen hubiera sido enviado y rechazado por alguna causa dentro de los dos últimos días del periodo que le corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario de presentación, podrá ser enviado nuevamente por la misma vía, dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha en que se comunique la no aceptación, para que se considere presentado en tiempo.

2.5.6 Instructivos de integración, características y formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado publicados a través de reglas de carácter general.

A través de la miscelánea fiscal la autoridad fiscal emite anexos en los cuales da a conocer los instructivos de integración, características y formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado.

En la regla 2.10.9 de la resolución miscelánea 2004-2005 se señalan las personas que deberán enviar vía Internet su dictamen de estados financieros conforme al instructivo contenido en el anexo 16 de la citada resolución, a saber:

- a) Del régimen general.
- b) Régimen simplificado.
- c) Autorizadas para recibir donativos deducibles.

La regla 2.10.9 dispone:

“2.10.9. Para los efectos de los artículos 32-A y 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A y 51-B de su Reglamento, los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros o que hubieren manifestado su opción de hacer dictaminar sus estados financieros, enviarán vía Internet, conforme al instructivo que se contiene en el Anexo 16 de la presente Resolución, la información a que se refieren las disposiciones siguientes del Reglamento del Código:

- Artículo 50, fracción III.**
- Artículo 51, fracciones II y III.**

Artículo 51-A, fracciones II a X.

Artículo 51-B, fracciones III a IX.

Toda esta información será procesada de acuerdo con los instructivos que respectivamente se contienen en el Anexo 16 de la presente Resolución, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED'2004).

Los contribuyentes del régimen simplificado y las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR utilizarán el instructivo que se contiene en el Anexo 16 de la presente Resolución.

A dicha información se deberá acompañar el dictamen y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente."

Dentro del anexo 16 de la miscelánea 2004-2005 se incluyeron los formatos guía siguientes:

- A. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros general, por el ejercicio fiscal del 2004.
- B. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos, por el ejercicio fiscal del 2004.
- C. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a los contribuyentes del régimen simplificado, por el ejercicio fiscal del 2004.

En la regla 2.10.7 de la resolución miscelánea 2004-2005 se indica que instituciones enviarán vía Internet su dictamen de estados financieros conforme al instructivo contenido en el anexo 16-A de la citada resolución:

“2.10.7. Para los efectos de los artículos 32-A y 52 del Código y 49 de su Reglamento, las instituciones que más adelante se precisan, enviarán vía Internet, la información a que se refieren los artículos 50, fracción III y 51, fracciones II y III del citado Reglamento. Dicha información será procesada de acuerdo con el Anexo 16-A de la presente Resolución, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED’ 2004).

- I. Sociedades Controladoras y Controladas.**
- II. Instituciones de Crédito.**
- III. Instituciones de Seguros y Fianzas.**
- IV. Intermediarios Financieros no Bancarios aplicable a: Uniones de Crédito, Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras y Empresas de Factoraje Financiero.**
- V. Casas de Cambio.**
- VI. Casas de Bolsa.**
- VII. Sociedades Controladoras de Grupos Financieros.**
- VIII. Sociedades de Inversión de Capitales.**
- IX. Sociedades de Inversión de renta variable y en Instrumentos de Deuda.**

A dicha información se deberá acompañar la carta de presentación del dictamen, el propio dictamen y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Tratándose de residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en México, deberán enviar vía Internet, la información o documentación a que se refiere esta regla. Dicha información será procesada de acuerdo con el Anexo 16 de la presente Resolución, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED’ 2004)”.

En el anexo 16-A de la miscelánea 2004-2005 se publicaron los formatos guía para:

- A. SOCIEDADES CONTROLADORAS Y CONTROLADAS
- B. INSTITUCIONES DE CREDITO
- C. INSTITUCIONES DE SEGUROS Y FIANZAS
- D. INTERMEDIARIOS FINANCIEROS NO BANCARIOS
- E. CASAS DE CAMBIO
- F. CASAS DE BOLSA
- G. SOCIEDADES CONTROLADORAS DE GRUPOS FINANCIEROS
- H. SOCIEDADES DE INVERSION DE CAPITALES
- I. SOCIEDADES DE INVERSION DE RENTA VARIABLE Y EN INSTRUMENTOS DE DEUDA
- J. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

2.5.7 Precisiones y facilidades publicadas mediante reglas de carácter general sobre la información que los contribuyentes obligados o los que opten por dictaminarse deben presentar en su dictamen.

La autoridad fiscal mediante reglas de carácter general (resolución miscelánea 2005-2006) ha hecho precisiones y otorgado facilidades sobre la información que los contribuyentes obligados o los que opten por dictaminarse deben presentar en su dictamen:

- a) No presentación de los datos del cuestionario de autoevaluación inicial (Artículo 50 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.11, que cita:

“2.10.11 Para los efectos del artículo 50, fracción III del Reglamento del Código, los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, o que hubieren manifestado su opción de hacer dictaminar sus estados financieros, podrán no presentar los datos del cuestionario de autoevaluación inicial a que se refiere dicho precepto.(...)”

- b) El estado de cambios en la situación financiera puede ser sin base a efectivo (Artículo 50 fracción III inciso a) numeral 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.11:

“2.10.11

(...)

Dentro de los estados financieros básicos, estos contribuyentes podrán presentar el estado de cambios en la situación financiera, sin que el mismo sea en base a efectivo, siempre que presenten la demás información en los términos previstos en dicho artículo.”

- c) El análisis de las operaciones de comercio exterior se pueden incluir en la relación de contribuciones por pagar a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor (Artículo 50 fracción III inciso g) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.12:

“2.10.12. Para los efectos del artículo 50, fracción III del Reglamento del Código, los contribuyentes podrán optar por presentar el análisis previsto en el inciso g) de la fracción de referencia, en la relación de contribuciones por pagar a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, a que se refiere el inciso c) de la propia fracción III del citado precepto.”

- d) Los pagos provisionales y mensuales a analizar son Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (Artículo 50 fracción III inciso c) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.) Regla 2.10.13:

“2.10.13 Para los efectos del artículo 50, fracción III, inciso c) del Reglamento del Código, se considera que los pagos provisionales y mensuales que deben analizarse son los relativos al ISR, al IMPAC, al IVA y al IEPS.”

- e) No presentación del análisis de la determinación del Impuesto al Activo (Artículo 51 fracción III inciso b) numeral 6 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.14:

“2.10.14. Para los efectos del artículo 51, fracción III del Reglamento del Código, los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, o que hubieren manifestado su opción de hacer dictaminar sus estados financieros, podrán no presentar el análisis a que se refiere el subinciso 6 del inciso b) de la fracción de referencia, relativa a la determinación global del IMPAC, así como la opción aplicada en la determinación de su cálculo.”

- f) La no presentación del análisis de las cuotas obrero patronales del Instituto Mexicano del Seguro Social (Artículo 51 fracción III inciso b) numeral 8 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.16:

“2.10.16. Para los efectos del artículo 51, fracción III, inciso b), subinciso 8 del Reglamento del Código, los contribuyentes podrán dejar de presentar el análisis de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.”

- g) No presentación de la prueba global de sueldos ni presentación de la base para el Instituto Mexicano del Seguro Social y para el Instituto Nacional para el Fondo de

Vivienda de los Trabajadores (Artículo 51 fracción III inciso b) numeral 11 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.17:

“2.10.17. Para los efectos del artículo 51, fracción III, inciso b), subinciso 11 del Reglamento del Código, los contribuyentes podrán dejar de presentar la prueba global y la determinación del monto a que se refiere la disposición antes citada.”

- h) No se incluirá la verificación de la clasificación arancelaria (Artículo 51 fracción III inciso b) numeral 12 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.18:

“2.10.18. Para los efectos del artículo 51, fracción III, inciso b), subinciso 12 del Reglamento del Código, se entenderá que el contador público hará constar dentro de su dictamen, o dentro del informe respectivo, cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, derivado de la revisión que en forma selectiva hubiere efectuado. En dicha información no se incluirá la verificación de la clasificación arancelaria. Además, proporcionará la información requerida en los rubros A) a D) del mencionado subinciso 12, a excepción de las fechas de pago.”

- i) Los contadores públicos registrados podrán incluir en el informe sobre la revisión de la situación fiscal que no examinaron la clasificación arancelaria, la verificación del origen de las mercancías, el valor en aduanas y la legal estancia de mercancías, respecto de las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. Regla 2.10.20:

“2.10.20. Para los efectos de la manifestación a que se refiere el primer párrafo de la fracción II del artículo 54 del Reglamento del Código, los contadores públicos registrados ante las autoridades fiscales para dictaminar estados financieros, podrán incluir en dicha manifestación que no examinaron

la clasificación arancelaria, la verificación del origen de las mercancías, el valor en aduanas y la legal estancia de mercancías, respecto de las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación, en el caso de que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, no se hubiera examinado la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros, en relación con dichos aspectos.”

2.5.8 Dictamen fiscal simplificado

Las personas autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta presentarán dictamen fiscal simplificado cuyo contenido es menor que el dictamen de estados financieros general, y los anexos son distintos dada la naturaleza de las operaciones de las donatarias. El contenido de este dictamen simplificado lo señala el artículo 51-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales emiten un formato guía específico para este tipo de contribuyentes, el cual se denomina “Formato guía para la presentación del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos”. Dicho formato contiene en sus anexos la información que solicita el artículo 51-A del Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos que debe cumplir la información contenida en el dictamen simplificado son los siguientes:

- a) El texto del dictamen deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación profesional de contadores públicos reconocida por la Dirección General

de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, a la que esté afiliado el contador público que lo emite.

b) En el informe relativo al dictamen fiscal simplificado, el contador público registrado deberá verificar:

1. Que la donataria esté autorizada para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.
2. Que la donataria se encuentre incluida en la lista de donatarias dada a conocer por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señalando la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación en que fue incluida.
3. Que los donativos y sus rendimientos se hayan destinado a los fines propios del objeto social de la donataria.
4. Comprobar, en su caso, la existencia de los convenios celebrados a efecto de destinar la totalidad de los donativos recibidos para obras y servicios públicos o a otras donatarias.

c) El informe deberá indicar que se emite en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 32-A, fracción II del Código Fiscal de la Federación. Dicho informe deberá contener el número de registro del contador público y su nombre.

d) El estado de ingresos y egresos y sus notas, respecto del cual el contador emite su informe, deberá suscribirse por el representante legal de la donataria, y presentarse en forma comparativa con el del ejercicio inmediato anterior en miles de pesos.

e) La relación de donativos recibidos, deberá mostrar el importe total que se haya registrado en la contabilidad de la donataria, señalando, en su caso, la existencia de donativos onerosos o remunerativos.

- f) La relación de gastos de administración mostrará el análisis por subcuentas en forma comparativa con el ejercicio anterior en miles de pesos.
- g) En la relación de los donativos que representen el 90% de los ingresos por este concepto, el importe total que se haya registrado en la contabilidad de la donataria.
- h) La relación de contribuciones a cargo de la donataria o en su carácter de retenedora deberá ir suscrita por el representante legal y contener:
1. Descripción de las bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de los conceptos anteriores.
 2. Se declarará que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligada.
 3. Se declarará que las únicas obligaciones solidarias como retenedora de contribuciones federales son las incluidas.
 4. Se declarará que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no los hubo.
- i) La relación de bienes inmuebles deberá indicar el tipo de bien, su ubicación y uso que se le da y, en su caso, el valor asentado en la contabilidad, expresado en miles de pesos.
- j) El análisis de las contribuciones federales por pagar al cierre del ejercicio se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertos a la fecha del informe.

En relación a las cuestiones formales, es decir, plazos de presentación, avisos y sustitución de contador público será aplicable lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento para el dictamen fiscal.

Los requisitos que debe cumplir la información contenida en el dictamen simplificado se encuentran en el artículo 51-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2.5.9 Precisiones y facilidades publicadas mediante reglas de carácter general sobre el dictamen simplificado.

Mediante disposiciones de carácter general (resolución miscelánea 2005-2006) se han otorgado facilidades respecto de la información que deben presentar las donatarias en el dictamen simplificado:

- a) No suscripción del estado de ingresos y egresos de la donataria por parte de su representante legal (artículo 53 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación). Regla 2.10.15:

“2.10.15. Para los efectos del artículo 51-B, fracción III del Reglamento del Código, el representante legal de la donataria autorizada para recibir donativos deducibles podrá no suscribir el estado de ingresos y egresos a que se refiere dicho precepto.”

- b) Facilidades de presentación del dictamen simplificado para las donatarias autorizadas que cuenten por lo menos con un establecimiento en cada Entidad Federativa. Regla 2.10.21:

“2.10.21. Para los efectos de la fracción II del artículo 32-A del Código, las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, que cuentan con por lo menos

con un establecimiento en cada Entidad Federativa, podrán optar por presentar su dictamen fiscal simplificado emitido por contador público registrado, en cualquiera de las siguientes formas:

I. Presentar un solo dictamen simplificado el que incluirá la información de todos sus establecimientos.

II. Presentar un dictamen simplificado por cada uno de sus establecimientos.

III. Presentar un dictamen simplificado por cada Entidad Federativa, el cual incluirá la información de todos los establecimientos ubicados en las mismas.

En cualquiera de los casos, la organización civil y fideicomiso autorizado para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, deberá contar con la documentación e información necesaria que le permita cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de todos sus establecimientos.”

2.5.10 Desacuerdo o no aceptación por parte del contribuyente con el dictamen formulado por el contador público registrado.

En caso de que el contribuyente no acepte o no esté de acuerdo con el dictamen formulado por el contador público registrado, éste, deberá presentar escrito libre ante la autoridad fiscal competente respecto del contribuyente, en el que manifieste bajo protesta de decir verdad, las razones o motivos por los cuales el contribuyente no acepta o no está de acuerdo con su dictamen para efectos fiscales, situación regulada por la regla 2.10.6 de la miscelánea 2005-2006:

“2.10.6. Para los efectos de los artículos 32-A sexto párrafo y 52 del Código, cuando el contribuyente no acepte o no esté de acuerdo con el dictamen

formulado por el contador público registrado, éste, con el propósito de no incurrir en responsabilidad, deberá presentar escrito ante la autoridad fiscal competente respecto del contribuyente, en el que manifieste bajo protesta de decir verdad, las razones o motivos por los cuales el contribuyente no le acepta o no está de acuerdo con su dictamen para efectos fiscales.

En el escrito se hará referencia a los siguientes datos de identificación del contribuyente y del propio contador público registrado:

- I. RFC.
- II. Nombre, razón o denominación social.
- III. Domicilio.
- IV. Si se trata de contribuyente que manifestó su opción o está obligado a presentar dictamen para efectos fiscales.
- V. Ejercicio dictaminado.

Dicho escrito deberá ser presentado a más tardar en la fecha en que venza el plazo para la presentación del dictamen.”

La regla anterior otorga seguridad jurídica al contador público registrado, en el sentido de que al presentar tal escrito no incurrirá en responsabilidades, pero ahora pensemos en el contribuyente ya que el hecho de que el contador presente el mencionado escrito significa que el dictamen no se presentará en plazo y traerá como consecuencia:

1. Que se le apliquen sanciones al contribuyente, en el caso de ser obligado a dictaminar sus estados financieros.
2. Que por normatividad la autoridad fiscal programe visita domiciliaria a los contribuyentes que optaron por dictaminar sus estados financieros y no presentaron el dictamen en plazo.

Esta regla, como se mencionó, puede dejar en una situación muy incomoda al contribuyente, sin embargo, actualmente no hay un formato de aviso de dictamen para los contribuyentes que optan por dictaminarse, es decir, éste lo elaboran mediante escrito libre en los términos de la regla 2.10.22 de la resolución miscelánea, la cual solicita una serie de datos del propio contribuyente, pero no dispone que se señale el nombre y registro del dictaminador, luego entonces, si en el aviso de dictamen únicamente se contienen datos del contribuyente no habría necesidad de presentar el aviso por parte del contador a que se refiere la regla 2.10.6, y mas aún, carece de sentido tal regla, ya que tampoco le sería aplicable a los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, debido a que estos no presentan aviso de dictamen ni se les pide en la declaración anual que señalen el nombre del contador público que los dictaminará.

La citada regla 2.10.6 tendrá sentido cuando a los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, tanto los que optan como los obligados, se les requiera en el aviso a los primeros o en la declaración anual a los segundos el nombre y registro del dictaminador.

2.6 Impedimentos para dictaminar estados financieros.

La independencia e imparcialidad es un requisito indispensable que debe cumplir el contador público registrado ante la autoridad fiscal para la prestación de sus servicios, esto es, esta impedido para dictaminar los estados financieros de un contribuyente aquel contador público registrado que tenga intereses, lato sensu, con dicho contribuyente que le afecten en su independencia e imparcialidad en el desarrollo del dictamen. La autoridad en el artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece los supuestos en los cuales considera que el contador público esta afectado en su independencia e imparcialidad:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.7 Plazo para la presentación del dictamen de estados financieros.

El plazo para la presentación del dictamen de estados financieros es el 31 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio a dictaminar, situación señalada en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación:

“ARTICULO 32-A.

(...)

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código, a más tardar el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

(...)”

Esta disposición primeramente señala como plazo el 31 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio a dictaminar, pero en su segunda parte concede la facultad al Servicio de Administración Tributaria para que establezca mediante reglas de carácter general un calendario de presentación de dictamen en función de la primera letra del Registro Federal de Contribuyentes, hecho materializado en la resolución miscelánea 2005-2006 publicada el 30 de mayo de 2005 en la regla 2.9.15:

“2.9.15.

(...)

Los contribuyentes al enviar su dictamen fiscal vía Internet, lo harán dentro del periodo que les corresponda, según el calendario que se señala a continuación, considerando el primer carácter alfabético del RFC; o bien, lo podrán hacer antes del periodo que les corresponda.

LETRAS DEL RFC	FECHA DE ENVÍO
De la A a la F	del 10 al 16 de junio de 2005
De la G a la O	del 17 al 23 de junio de 2005
De la P a la Z y &	del 24 al 30 de junio de 2005

Tratándose de sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, deberán enviar el dictamen fiscal y la demás información y documentación a que hace referencia el primer párrafo de esta regla a más tardar el 12 de julio de 2005.

Por lo que se refiere a los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y de autotransporte, podrán enviar el dictamen fiscal y la demás información y documentación a que hace referencia el primer párrafo de esta regla a más tardar el 31 de agosto del año 2005.

Se tomará como fecha de presentación del dictamen, aquella en la que el SAT reciba correctamente la información correspondiente. Dicho órgano acusará recibo utilizando correo electrónico; asimismo, se podrá consultar en la propia página de Internet la fecha de envío y recepción del dictamen.”

La fecha de presentación del dictamen será aquella en que el Servicio de Administración Tributaria lo reciba correctamente, y enviará acuse de recibo mediante correo electrónico al contribuyente, quien podrá consultar en la página de Internet del SAT la fecha de envío y recepción del dictamen.

Es importante señalar que para el ejercicio fiscal de 2005 la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo Séptimo Transitorio señaló como plazo para la presentación del dictamen fiscal de 2004 a más tardar el 30 de junio de 2005.

Hay dos casos aislados en los que para la presentación del dictamen fiscal no aplica la regla de que este se presente conforme a la primera letra de su Registro Federal de Contribuyentes, y son:

- a) Las sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal presentaron su dictamen el día 12 de julio de 2005.
- b) Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y de autotransporte presentaron su dictamen a más tardar el 31 de agosto de 2005.

2.7.1 Presentación del dictamen de estados financieros fuera del plazo establecido por las disposiciones fiscales.

La parte final del artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación expresa que "La presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirá efecto legal alguno.", situación que no está prevista por el Código Fiscal de la Federación, es decir, este último ordenamiento señala en su artículo 32-A que la fecha en la cual se deberá presentar el dictamen será el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, señalando una multa para los casos en los que no se dictaminen los estados financieros o que no se presenten dentro del plazo señalado por las leyes fiscales.

La infracción la encontramos en el artículo 83 fracción X del Código Fiscal de la Federación, que señala:

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

(...)

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

(...)”

La consecuencia de la comisión de esta infracción puede ser de naturaleza pecuniaria y en su caso la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, situaciones contempladas por el artículo 84 fracción IX del mismo ordenamiento jurídico:

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

(...)

IX. De \$7,728.00 a \$77,284.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

(...)”.

No obstante lo anterior, los tribunales administrativos han emitido la siguiente tesis:

Instancia: Segunda Sala

Época: Novena Época

Localización

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Parte : II, Agosto de 1995

Rubro

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO. EL ARTICULO 49 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE EL PLAZO PARA SU PRESENTACION, NO EXCEDE LOS LIMITES DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.

Texto

El artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que establece un plazo de siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal para la presentación del dictamen de estados financieros y dispone que el presentado fuera de dicho plazo no surtirá efectos, no viola los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica que limitan la facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I, constitucional, pues en lo relativo al primero, no establece ningún elemento de las contribuciones, sino que regula una obligación tributaria de naturaleza formal o adjetiva, distinta de la obligación de pago, que no está protegida por el principio de legalidad tributaria en tanto no se traduce en una disminución patrimonial equiparable a la derivada de la imposición del tributo; y en lo relativo al segundo, porque se limita a complementar y detallar los artículos 32-A y 52 del código, los cuales imponen a ciertas categorías de contribuyentes, la obligación de presentar el dictamen de sus estados financieros, siendo el propio legislador quien en el segundo de los preceptos citados encomienda al reglamento la determinación de las reglas para la presentación de dicho dictamen.

Amparo en revisión 1948/94. Proveedora de Señales y Dispositivos para Tránsito, S.A. de C.V. 16 de junio de 1995. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Conforme a esta tesis el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no viola los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica ya que:

- a) Respecto del principio de reserva de ley no establece ningún elemento de las contribuciones, sino que regula una obligación tributaria de naturaleza formal o adjetiva, distinta de la obligación de pago, que no está protegida por el principio de legalidad tributaria en tanto no se traduce en una disminución patrimonial equiparable a la derivada de la imposición del tributo.
- b) En relación con el principio de subordinación jerárquica se limita a complementar y detallar los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, los cuales imponen a ciertas categorías de contribuyentes, la obligación de presentar el dictamen de sus estados financieros, siendo el propio legislador quien en el segundo de los preceptos citados encomienda al reglamento la determinación de las reglas para la presentación de dicho dictamen.

Esta tesis se refiere al artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 1994 el cual entre otras cosas señalaba el plazo para presentar el dictamen y el hecho de que su presentación extemporánea no surtiría efecto alguno.

Con las reformas al Código Fiscal de la Federación el plazo de presentación del dictamen se incorporó en el artículo 32-A del citado ordenamiento jurídico, continuando establecido en el artículo 49 del Reglamento de dicho Código que no surtirá efecto legal alguno el dictamen que se presente fuera del plazo señalado en el artículo 32-A.

La tesis transcrita resulta aplicable al actual artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación debido a que aún señala la consecuencia de presentar el dictamen fuera del plazo establecido. No obstante lo anterior, es importante mencionar que esta es una tesis aislada, pero nos otorga el criterio que pudieran tener los tribunales.

Es importante precisar que esta tesis señala que “(...) en relación al principio de subordinación jerárquica se limita a complementar y detallar los artículos 32-A y 52 del código (...)”, pero lo que está haciendo el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es adicionar preceptos no previstos por el Código Fiscal de la Federación, esto es, va mas allá del propio Código violando el principio de subordinación jerárquica, resultando lamentable el hecho que el tribunal mediante esta tesis considere que no se viola este principio.

Sirven de apoyo al razonamiento anterior las siguientes tesis jurisprudenciales:

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Abril de 1999

Tesis: 2a./J. 29/99

Página: 70

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.
PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Según ha sostenido este Alto Tribunal en numerosos precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitir las no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto dimanara del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida.

(...)

Tesis de jurisprudencia 29/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve.”

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: 2a./J. 47/95

Página: 293

FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES. Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

(...)

Tesis de Jurisprudencia 47/95. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de veinticinco de agosto de mil novecientos noventa y cinco, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Presidente Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Sergio Salvador Aguirre Anguiano.”

Esta jurisprudencia señala que el reglamento no puede exceder el alcance de los mandatos de la Ley o contrariar o alterar sus disposiciones, y el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación está excediendo de los mandatos del propio Código Fiscal de la Federación al introducir una consecuencia no prevista por el citado Código a la no presentación en tiempo del dictamen fiscal.

En cuanto a la no complementación de la Ley por parte del Reglamento tenemos la siguiente tesis jurisprudencial:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Enero de 1991

Tesis: I. 3o. A. J/25

Página: 83

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LIMITES. Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos, por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a

las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no está entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL
PRIMER CIRCUITO.

Esta jurisprudencia resulta aplicable al caso que nos ocupa, ya que el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación está llenado "lagunas" de la Ley o remediando el olvido u omisión legislativa, hecho que, como se señala en la presente tesis jurisprudencial no puede remediarse mediante la facultad reglamentaria.

Finalmente, sobre este tema, pensemos en el caso de los contribuyentes que son obligados a dictaminar sus estados financieros y que no obstante que presentaren su dictamen de manera extemporánea este debiera surtir plenos efectos jurídicos ya que se presenta para cumplir con una obligación impuesta por el Código Fiscal de la Federación.

2.8 Ventajas que otorga el dictamen fiscal.

A las personas que dictaminan sus estados financieros para efectos fiscales se les otorgan los siguientes beneficios:

- a) Revisión secuencial del dictamen fiscal por parte de las autoridades fiscales.

Artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, tema que trataremos en el apartado correspondiente.

- b) Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias por parte de las autoridades tributarias. Esto lo encontramos en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación:

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

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

- c) Presentación de la declaración del ejercicio en formato simplificado. Artículo 52 último párrafo del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 52

(...)

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por presentar su declaración del ejercicio en el formato simplificado que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.”

- d) Diez días para enterar las diferencias, que en su caso, se determinen en el dictamen (pago espontáneo). Artículo 32-A penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 32-A

(...)

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

(...)”.

- e) Opción a las personas morales de efectuar pagos provisionales y definitivos considerando el período comprendido del 28 de un mes al día 27 del inmediato siguiente, excepto los meses de diciembre y enero. Artículo 32-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 32-A

(...)

Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes al día 27

del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años. “

- f) Devolución de cantidades pagadas indebidamente a las autoridades fiscales en un plazo de veinticinco días. Artículo 22 quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 22.

(...)

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. (...)”.

- g) Posibilidad de microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Artículo 30 quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 30.

(...)

Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 de este Código, podrán microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que señale el reglamento, en cuyo caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice dicho Servicio, mediante reglas de carácter general tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el citado Reglamento; tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, serán directamente responsables de su cumplimiento. Asimismo, el propio Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar mediante disposiciones de carácter general procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo.

(...)"

- h) Posibilidad de presentar mas de tres declaraciones complementarias como consecuencia de los resultados del dictamen fiscal. Artículo 32 fracción III del Código Fiscal de la Federación:

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

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

(...)

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

(...)”.

CAPÍTULO III FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES RESPECTO DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

3.1 Facultades de comprobación.

Las autoridades fiscales cuentan con facultades para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, y en el tema que nos ocupa tienen facultades para revisar:

- a) Dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen.
- b) Declaratoria de solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado.
- c) Cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Lo anterior se regula en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación:

(...)

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

(...)".

CAPÍTULO III FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES RESPECTO DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

3.1 Facultades de comprobación.

Las autoridades fiscales cuentan con facultades para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, y en el tema que nos ocupa tienen facultades para revisar:

- a) Dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen.
- b) Declaratoria de solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado.
- c) Cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Lo anterior se regula en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación:

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

(...)

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

(...)”

Sobre este tema la corte ha emitido la siguiente tesis:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Época: 9a. Época

Localización

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XI, Febrero de 2000 Tesis: VI.A.38 A
Página: 1112 Materia: Administrativa Tesis aislada

Rubro

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

De acuerdo con el artículo 42, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, cuentan con diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre ellos la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, y práctica de visitas domiciliarias, ambos provienen del ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, los requisitos legales y constitucionales que deben reunir las órdenes respectivas, son distintos, en razón de que en la primera, las autoridades hacendarias inician el ejercicio de esas facultades, en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el ejercicio materia del dictamen, sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad del domicilio, en tanto que la orden de visita domiciliaria sí lo afecta, pues se efectúa en su domicilio y tiene como fin revisar su contabilidad, bienes y mercancías, por lo que se deben aplicar las reglas para los cateos, señalando en forma específica los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, atento a lo dispuesto por los artículos 38 del Código Fiscal de la Federación y 16 párrafos octavo y décimo primero de la Carta Magna. En consecuencia, la orden mencionada en primer término es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en tanto que la segunda se rige por los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

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

En esta tesis se señala que la revisión de dictámenes de contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, y las visitas domiciliarias tienen su fundamento en los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.

3.2 Revisión secuencial del dictamen fiscal.

Como se comentó, la autoridad fiscal tiene facultades para revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos y sus declaratorias.

Para llevar a efecto la revisión del dictamen fiscal debe ceñirse a un procedimiento, conocido como revisión secuencial, el cual consiste en:

- a) Se requerirá por escrito primero al contador, con copia al contribuyente:
 1. La información que conforme al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento debe estar incluida en los estados financieros dictaminados.
 2. La exhibición de papeles de trabajo elaborados con motivo de su auditoría (revisión de papeles de trabajo).
 3. La información que considere pertinente para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Cuando el contador público registrado haya emitido un dictamen con salvedades, con opinión negativa o con abstención de opinión que tenga implicaciones fiscales la autoridad podrá requerir directamente al contribuyente.

b) Podrán requerir por escrito directamente al contribuyente la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales cuando:

1. Una vez recibida la información que se le haya requerido al contador público que dictaminó.
2. Si la información proporcionada no fuera suficiente a juicio de la autoridad fiscal para observar la situación fiscal del contribuyente.
3. Si no se presentó la información en tiempo por parte del contador público registrado.

c) Requerir por escrito, con copia al contribuyente, a los terceros relacionados con el contribuyente o a los responsables solidarios la información y documentación para verificar que son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos.

d) Una vez agotado lo anterior, si a juicio de las autoridades fiscales no fuera suficiente la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente se podrá practicar visita domiciliaria.

La revisión secuencial descrita no es aplicable en el caso de visitas domiciliarias o requerimientos que se le realicen a un contribuyente dictaminado cuyo fin sea la obtención de información relacionada con un tercero.

El citado artículo dispone:

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

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:

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

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

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

La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

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

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para observar la situación fiscal del contribuyente o si éstos no se presentaron en tiempo, dichas autoridades podrán requerir directamente al contribuyente la información y documentos a que se refiere el inciso c) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, debiendo notificar copia de la misma al contador público.

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

IV. Si una vez cumplido el orden establecido en las fracciones que anteceden, a juicio de las autoridades fiscales no fuera suficiente la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente, se podrá practicar visita domiciliaria en los términos de este Código.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero no se considerará revisión de dictamen y respecto de ella no se aplicará el orden establecido en este artículo.

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

La corte ha emitido la siguiente tesis relativa a la revisión del dictamen de estados financieros:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Época: 9a. Época

Localización

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Junio de

Rubro

CONTRIBUCIONES. NO EXISTE OBLIGACIÓN DE PRECISARLAS EN LA REVISIÓN DE DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS RENDIDOS POR CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS.

Texto

La obligación de señalar las contribuciones que serán materia de la revisión, en tratándose de visitas domiciliarias, deriva del artículo 16, párrafos octavo y décimo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tal exigencia encuentra su razón de ser, no en el hecho de que se trate de una facultad de comprobación, sino en que las visitas domiciliarias constituyen una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio consagrado en dicho precepto. Por lo tanto, el requisito de precisar las contribuciones, cuyo cumplimiento se verificará, no es aplicable a la revisión de dictámenes de estados financieros rendidos por los contadores públicos autorizados, pues en esos casos la autoridad fiscal se encuentra limitada por el propio contenido de los dictámenes, los cuales se emiten respecto de ejercicios fiscales específicos, de tal manera que los requisitos de fundamentación y motivación se surten con el simple hecho de señalar que se ha iniciado la revisión del dictamen correspondiente a un periodo determinado. DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes

Amparo directo 293/2001. Depósito Dental Insurgentes, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

En esta tesis se llega a la conclusión de que en la revisión de dictámenes por parte de la autoridad fiscal los requisitos de fundamentación y motivación se cumplen con el simple hecho de señalar que se ha iniciado la revisión del dictamen correspondiente a un periodo determinado.

No obstante lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, el segundo párrafo del artículo 52 del mismo ordenamiento jurídico señala que:

“Artículo 52

(...)

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.

(...)”

Lo anterior, concretamente en la parte subrayada, resulta contradictorio a lo dispuesto en el artículo 52-A ya citado, debido a que este último establece una secuencia en la revisión del dictamen, y el artículo 52 en la parte que nos ocupa señala que se podrá efectuar la revisión del dictamen en forma simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, entre las que se encuentran las visitas domiciliarias, luego entonces, pensemos en el caso de que un contribuyente dictamine sus estados financieros por un ejercicio fiscal y tal dictamen sea revisado, pero en el mismo momento en que se le requiera al contador público registrado se le notifique al contribuyente en cuestión una orden de visita domiciliaria por el mismo

ejercicio, situación que resultaría contraria a lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.

Resultaría necesaria una reforma al artículo 52 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, ya que es poco clara y puede resultar contradictoria con el artículo 52-A del propio Código, como se ha señalado.

No obstante lo anterior, la corte ha emitido la siguiente tesis aislada:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Época: 9a. Época

Localización

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVII, Junio de 2003 Tesis: VII.2o.A.T.49 A Página: 985 Materia: Administrativa Tesis aislada.

Rubro

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.

Texto

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. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Precedentes

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.

Esta tesis señala que las autoridades fiscales no están obligadas a revisar el dictamen fiscal en primera instancia, y sólo en caso de que advierta alguna irregularidad en él, 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, verbigracia, mediante la práctica de una visita domiciliaria.

Contrario a lo señalado por esta tesis aislada encontramos las siguientes tesis:

Tesis: V-TASR-XV-1333

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año IV. No. 46. Octubre 2004. Pág: 397

Aislada Quinta Época.

Sala Regional del Sureste (Oaxaca, Oax.)

Materia: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

REVISIÓN DE DICTÁMENES FINANCIEROS.- LA AUTORIDAD FISCAL ESTÁ OBLIGADA A OBSERVAR LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA SU REVISIÓN.-

Si bien es cierto que conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades a que se refiere dicho precepto legal en forma conjunta, indistinta o sucesivamente, debe tomarse en cuenta que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 del mismo Ordenamiento legal, los hechos afirmados en los dictámenes se presumen ciertos y la revisión de estos dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación; por lo tanto, si las autoridades fiscales pretenden revisar el dictamen presentado por un contribuyente, se encuentran obligadas a observar lo dispuesto en el segundo de los citados preceptos legales, pues es este último el que contempla en forma específica su revisión; es decir, las autoridades deben revisar en forma previa o simultánea los dictámenes financieros, con las restantes facultades que

contempla el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pues al ser el artículo 52 del mismo Ordenamiento legal el específico, debe predominar sobre el genérico. (27)

Juicio No. 2195/02-15-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 9 de febrero de 2004, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza Reyes.- Secretario: Lic. Juan Alberto Canseco Pérez.

Esta tesis, por analogía, resulta aplicable a la revisión secuencial del dictamen fiscal establecida en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, ya que este último artículo es el que establece específicamente la secuencia en que se ha de revisar a los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros.

Tesis: III-PSS-246

R.T.F.F. Año VI. No. 65. Mayo 1993. Pág: 10

Precedente Tercera Época.

Pleno

Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (ACTOS DE INVESTIGACION)

DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.- SI AL EFECTUARSE SU REVISION NO SE SIGUE EL ORDEN DEL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 55 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ELLO AMERITA LA DECLARATORIA DE NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.-

Al quedar acreditado el juicio de nulidad que la autoridad no siguió el orden del procedimiento establecido por el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, esto es, que no requirió en primer término al contador público registrado que hubiese formulado el dictamen de la información,

documentación, sistemas y registros a los que se refiere la fracción I del numeral en cita, ello implica que la resolución impugnada se dictó en contravención de las disposiciones aplicables, lo cual se ubica en la hipótesis contemplada por la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que al provenir la resolución controvertida de un procedimiento que no se ajustó a derecho desde su origen, la consecuencia de ello no puede ser el reponer el acto que se estimó viciado, pues independientemente de que se considere un vicio del procedimiento lo trascendente es que se trata de un acto imposible reparación.(4)

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

Esta tesis resulta aplicable al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, ya que es el que ahora regula la revisión secuencial del dictamen fiscal y contiene en esencia lo dispuesto por el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y por tanto en caso de que no se respete por parte de las autoridades fiscales el orden establecido en la revisión del dictamen fiscal deberá decretarse la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.

El artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación también regula la revisión secuencial, pero dicho artículo debiera ser derogado ya que el procedimiento de revisión del dictamen ya quedó incorporado en el Código Fiscal de la Federación y por tal motivo resulta innecesario el mencionado artículo 55, amén que dicho artículo señala en su primer párrafo que "(...) 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 (...)**" situación contraria a lo establecido por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, pues este último precepto dispone que se

requerirá primeramente al contador público que haya formulado el dictamen, oponiéndose por tanto el citado artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación al texto del artículo 52-A ya mencionado.

3.2.1 Plazos para presentar la información requerida por las autoridades fiscales con motivo de la revisión del dictamen.

Los plazos con que cuenta el contador público registrado para presentar la información que le sea requerida por las autoridades fiscales con motivo de revisión del dictamen son:

- a) Tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen tendrá un plazo de seis días. Si el contador reside fuera de la localidad en que se ubica la autoridad requirente el plazo será de quince días.
- b) Tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen que esté en poder del contribuyente el plazo será de 15 días.

Lo anterior se encuentra regulado por el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 53-A. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente."

3.3 Inicio del ejercicio de facultades de comprobación respecto de contribuyentes dictaminados.

Se considera que las autoridades fiscales competentes han iniciado el ejercicio de facultades de comprobación respecto de los contribuyentes que han dictaminado sus estados financieros cuando:

- a) Requerian al contribuyente, la información y documentación siguiente:
 - 1. La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - 2. La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.
- b) Requerian 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 anterior lo encontramos en el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

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

Con motivo de la inclusión del artículo 52-A en el Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a la revisión del dictamen fiscal, resultaría necesario reformar el artículo 56

citado o incorporar su contenido al Código Fiscal de la Federación, ya que hace referencia al artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que como ya se mencionó, debiera ser derogado porque su contenido se incorporó dentro del citado artículo 52-A.

Los tribunales han emitido la siguiente jurisprudencia relativa a cuando se considera que se han iniciado las facultades de comprobación respecto de contribuyentes dictaminados:

Instancia: Tribunales Colegiados de	Época: 9a.
Circuito	Época

Localización

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Noviembre de 2001 Tesis: I.7o.A. J/14 Página: 407 Materia: Administrativa Jurisprudencia

Rubro

FACULTADES DE COMPROBACIÓN, EL REQUERIMIENTO DE INFORMES Y DOCUMENTOS FORMULADOS AL CONTADOR PÚBLICO NO IMPLICA EL INICIO DE LAS.

Texto

Es verdad que inicialmente la autoridad fiscal, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, requiere al contador público que dictamina los estados financieros del contribuyente, diversa información para su revisión. Asimismo, el diverso artículo 55 del reglamento del ordenamiento antes invocado también establece que la autoridad

hacendaria podrá requerir diversa información y documentación tanto al contador público autorizado como al contribuyente y a terceros relacionados con éste o a responsables solidarios; sin embargo, en el primer caso, es decir, **cuando el requerimiento es formulado al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, porque esto sólo constituye un acto previo; además, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos.** SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

En esta tesis jurisprudencial, la corte establece que cuando el requerimiento es formulado al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, ya que constituye un acto previo, aunado a que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos.

3.4 Sanciones por no presentar el dictamen de estados financieros a los contribuyentes obligados a ello.

El Código Fiscal de la Federación considera infracción cuando no se dictaminen los estados financieros en los casos y de conformidad con el artículo 32-A del propio Código o que no se presente dentro del plazo señalado. La infracción anterior la encontramos en el artículo 83 fracción X del Código Fiscal de la Federación, el que señala:

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

(...)

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

(...)”

La consecuencia de la comisión de esta infracción puede ser de naturaleza pecuniaria y en su caso la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, situaciones contempladas por el artículo 84 fracción IX del mismo ordenamiento jurídico:

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

(...)

IX. De \$7,728.00 a \$77,284.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

(...)”.

Merece mencionar que en caso de que un contribuyente obligado a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales presente el dictamen en forma extemporánea, pero de manera espontánea, entonces no habrá sanción alguna, esto debido a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

“Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

(...)”.

CAPÍTULO IV SANCIONES A LOS CONTADORES PUBLICOS AUTORIZADOS PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

4.1 Tipos de sanciones.

Las sanciones aplicables a los contadores públicos que dictaminen estados financieros para efectos fiscales pueden ser de carácter pecuniarias y profesionales.

4.1.1 Sanciones pecuniarias.

Se considera infracción relacionada con el dictamen fiscal, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación descubran que el contador público, con motivo de incumplimiento a las normas de auditoria, no observó la omisión de contribuciones por parte de un contribuyente en el informe sobre la revisión de la situación fiscal por el período dictaminado.

Merece mencionar que en caso de que un contribuyente obligado a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales presente el dictamen en forma extemporánea, pero de manera espontánea, entonces no habrá sanción alguna, esto debido a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

“Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

(...)”.

CAPÍTULO IV SANCIONES A LOS CONTADORES PUBLICOS AUTORIZADOS PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

4.1 Tipos de sanciones.

Las sanciones aplicables a los contadores públicos que dictaminen estados financieros para efectos fiscales pueden ser de carácter pecuniarias y profesionales.

4.1.1 Sanciones pecuniarias.

Se considera infracción relacionada con el dictamen fiscal, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación descubran que el contador público, con motivo de incumplimiento a las normas de auditoría, no observó la omisión de contribuciones por parte de un contribuyente en el informe sobre la revisión de la situación fiscal por el período dictaminado.

No se considerará que se incurre en esta infracción en los casos siguientes:

- a) Cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas.
- b) Cuando la omisión determinada no supere el 30% tratándose de contribuciones propias del contribuyente.

Lo anterior lo encontramos en el artículo 91-A del Código Fiscal de la Federación:

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

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

La consecuencia de la comisión de la infracción señalada es una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas, teniendo como límite el doble de los honorarios cobrados por el dictamen. Hecho previsto en el artículo 91-B del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 91-B.- Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen. “

4.1.2 Sanciones profesionales.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones señaladas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, lo podrá:

- a) Exhortar.
- b) Amonestar.
- c) Suspender hasta por dos años.
- d) Cancelar su registro.

Las sanciones profesionales las encontramos en el tercer párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 52.

(...)

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para

efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

(...)"

4.1.2.1 Exhortar.

El Diccionario de la lengua española define la palabra exhortar como "Incitar a alguien con palabras, razones y ruegos a que haga o deje de hacer algo."¹⁶

No se contempla en el Código Fiscal de la Federación los supuestos en los cuales la autoridad fiscal emitirá un exhorto a los contadores públicos dictaminadores en caso de irregularidades en el dictamen, resultando necesaria su regulación a efecto de otorgar seguridad jurídica.

Antes de su incorporación en el Código Fiscal de la Federación, el exhorto consistía en un escrito mediante el cual las autoridades le llamaban la atención al contador público por alguna situación, que en opinión de la autoridad revisora del dictamen, faltó cumplir en el informe que haya entregado el contribuyente.¹⁷

4.1.2.2 Amonestación.

Los supuestos en los cuales la autoridad fiscal amonestará al contador público autorizado para dictaminar estados financieros para efectos fiscales son:

- a) Presente incompleta la información del dictamen fiscal.

¹⁶ Diccionario de la lengua española, Real Academia Española, vigésima segunda edición, Argentina, 2001, Tomo 5, p.689.

¹⁷ López Cruz Fernando, Dictamen Fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2005, p. A-111

- b) Presente incompleta la información del dictamen de enajenación de acciones.
- c) No cumpla con los requerimientos que la autoridad, con motivo de la revisión del dictamen fiscal, le efectúe relativos a:
1. La información que conforme al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento debe estar incluida en los estados financieros dictaminados.
 2. La información que considere pertinente para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 3. La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en los casos que la autoridad lo considere necesario.
- d) No presentar en plazo la constancia de educación continua y la de ser socio activo de un colegio profesional. En este caso se le amonestará por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con tal obligación.

Lo anterior lo encontramos en el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

“ARTICULO 57.- La Secretaría amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

I.- Se amonestará al contador público cuando:

a).- Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b).- La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.

c).- No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.

d).- No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

(...).”.

Resultaría necesaria una reforma a este artículo en la parte que nos ocupa, ya que aún contempla en la fracción I inciso b) los discos magnéticos flexibles y actualmente ya no se presenta el dictamen fiscal por ese medio, amén que hace referencia al artículo 55 del mismo Reglamento, y el contenido de dicho artículo se incorporó en su aspecto medular al Código Fiscal de la Federación.

4.1.2.3 Suspensión.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé suspensiones:

- a) Hasta por un año.
- b) Hasta por dos años.
- c) Indefinida.

4.1.2.3.1 Suspensión hasta por un año.

La autoridad fiscal suspenderá hasta por un año al contador público cuando:

- a) El contador público acumule tres amonestaciones.

4.1.2.3.2 Suspensión hasta por dos años.

La autoridad fiscal suspenderá hasta por dos años al contador público cuando:

- a) Formule el dictamen fiscal en contravención de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

- b) Formule el dictamen fiscal de enajenación de acciones en contravención de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- c) No formule el dictamen debiendo hacerlo.

4.1.2.3.3 Suspensión indefinida.

Esta se da cuando el contador público se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

La parte relativa a las suspensiones se encuentra en el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

“ARTICULO 57.

(...)

II.- La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- a).- Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b).- El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- c).- No exhibir los papeles de trabajo a que se refiere el artículo 55, fracción I, inciso b), de este Reglamento, en cuyo caso la suspensión será de uno a dos años.
- d).- No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e).- Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

f).- Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

g).- Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

(...)".

Este apartado requiere reformarse, concretamente en el inciso c) ya que el hecho de no presentar papeles de trabajo tiene como consecuencia la cancelación del registro para dictaminar, situación contemplada por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Aunado a lo anterior debiera reformarse para adecuarse al envío del dictamen fiscal por Internet.

4.1.2.4 Cancelación.

La cancelación del registro se da cuando:

- a) Hubiere reincidencia del contador público en la violación de las disposiciones que regulan la formulación del dictamen y demás información. Se entiende como reincidencia la acumulación de tres suspensiones.
- b) El contador público hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

- c) No exhibir, a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoria practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales.

La parte que nos ocupa la encontramos en los artículos 52 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 57 de su Reglamento:

“ARTICULO 52.

(...)

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoria, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoria practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

(...)”

“ARTICULO 57.

(...)

III.- La cancelación procederá cuando:

- a).- Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b).- Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

(...).".

Debiera reformarse completamente el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a fin de armonizarlo con los demás artículos que regulan el dictamen fiscal.

4.1.3 Procedimiento a seguir cuando la autoridad fiscal sancione profesionalmente a un contador.

El procedimiento a seguir cuando las autoridades fiscales sancionen profesionalmente al contador público es el siguiente:

- a) Se le comunicará por escrito al contador público la irregularidad determinada.
- b) El contador público cuenta con quince días para contestar por escrito lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas documentales mismas que deberá adjuntar al escrito.
- c) La autoridad, con base en los elementos del expediente emitirá la resolución que proceda.
- d) Cuando se trate de suspensión o cancelación de registro la autoridad dará aviso por escrito al colegio profesional, y en su caso, a la federación de colegios a que pertenezca el contador público.

De esta manera es como se otorga la garantía de audiencia al contador público registrado.

El procedimiento anterior lo encontramos en el artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

“ARTICULO 58.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

I.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

II.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro. “

CAPÍTULO V OTRAS CONSIDERACIONES RESPECTO AL DICTAMEN FISCAL.

5.1 Fe de erratas al dictamen de estados financieros.

En el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento no se encuentra la figura de dictamen fiscal complementario ni tampoco la fe de erratas al mismo.

Por normatividad la autoridad fiscal ha establecido la no aceptación de dictámenes fiscales complementarios, y tampoco la sustitución de los que se presentaron originalmente. Sin embargo, cuando hay un error de forma en el dictamen fiscal, el contador público registrado que elaboró dicho dictamen y el contribuyente pueden presentar por una sola ocasión un escrito libre ante la Administración Local de Auditoría Fiscal que lo recibió, en el que señalen las aclaraciones que consideren pertinentes acerca de los errores en que incurrió el contador público registrado que no impliquen errores de fondo que modifiquen su opinión.

“ARTICULO 58.- Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

I.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

II.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro. “

CAPÍTULO V OTRAS CONSIDERACIONES RESPECTO AL DICTAMEN FISCAL.

5.1 Fe de erratas al dictamen de estados financieros.

En el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento no se encuentra la figura de dictamen fiscal complementario ni tampoco la fe de erratas al mismo.

Por normatividad la autoridad fiscal ha establecido la no aceptación de dictámenes fiscales complementarios, y tampoco la sustitución de los que se presentaron originalmente. Sin embargo, cuando hay un error de forma en el dictamen fiscal, el contador público registrado que elaboró dicho dictamen y el contribuyente pueden presentar por una sola ocasión un escrito libre ante la Administración Local de Auditoría Fiscal que lo recibió, en el que señalen las aclaraciones que consideren pertinentes acerca de los errores en que incurrió el contador público registrado que no impliquen errores de fondo que modifiquen su opinión.

Este escrito va firmado por el contador público y por el representante legal del contribuyente dictaminado.

Tal escrito libre se puede presentar dentro o fuera del plazo autorizado para presentar el dictamen fiscal, y la autoridad tomará en cuenta las aclaraciones manifestadas siempre que estas se hayan efectuado antes de citar a los contadores públicos registrados para revisión de papeles de trabajo.

Lo anterior lo ha establecido así la autoridad fiscal a través del lineamiento normativo No. 19 emitido por la Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora.

Resultaría necesario incorporar lo anterior al Código Fiscal de la Federación, dada la trascendencia del tema en cuestión, y no solo mantenerlo como normatividad de las autoridades fiscales, otorgando con ello seguridad jurídica a los contribuyentes dictaminados y a los contadores públicos registrados.

CONCLUSIONES

1. El dictamen de estados financieros para efectos fiscales es la opinión sobre la situación fiscal de un contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales, expresada conforme a las reglas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, por un contador público autorizado para tales efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como resultado de la evaluación de sus estados financieros por un periodo determinado.
2. El informe sobre la revisión de la situación fiscal es el documento por virtud del cual el contador público registrado consigna, bajo protesta de decir verdad, una serie de datos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación de carácter contable y fiscal ante la autoridad tributaria, como resultado de la auditoria que para efectos fiscales practicó a los estados financieros de un contribuyente por un período determinado, indicando, en su caso, las omisiones que hubiere encontrado.
3. El dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el contador público registrado al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación, además no se delega en él 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, por tanto dicho dictamen no constituye un acto de autoridad.

4. El dictamen de estados financieros para efectos fiscales elaborado por contadores públicos registrados es un medio de fiscalización indirecto que otorga la ley a las autoridades fiscales, ya que a través de éste se revisa a los contribuyentes, convirtiéndose por tanto dichos contadores en auxiliares de la administración pública en ese rubro.
5. La obligación de dictaminar los estados financieros no implica el ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, y por tanto no viola el artículo 16 constitucional en la parte relativa a la práctica de visitas domiciliarias.
6. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación no viola el principio de legalidad tributaria ya que este principio exige que todos los elementos del tributo estén previstos en una ley, pero no quedan comprendidas en él las obligaciones de naturaleza formal distintas del pago del gravamen correspondiente, y por tanto la obligación de dictaminar no esta vinculada con el principio de legalidad tributaria.
7. La base para la presunción de que los dictámenes emitidos por contadores públicos son ciertos, es que cumplan con los requisitos que impone el artículo 52 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
8. El dictamen fiscal de estados financieros tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba, liberando al contribuyente

y obligando a la autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos. La presunción legal de certeza del dictamen sería de la misma manera para el caso de que un contribuyente no estuviera de acuerdo con lo asentado en el dictamen fiscal, es decir, tendría que probar que no son ciertos los hechos asentados en él.

9. Debe reformarse el artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación a fin de que se adecue el envío del dictamen a través de Internet, concretamente en su fracción IV.
10. El artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, está excediendo al propio Código Fiscal de la Federación al introducir una consecuencia no prevista por dicho Código, como es la de señalar que “La presentación del dictamen y los documentos citados fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirá efecto legal alguno”.
11. El artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación está llenado “lagunas” de la Ley o remediando el olvido u omisión legislativa, hecho que no puede efectuarse mediante la facultad reglamentaria.
12. Por los motivos señalados en las dos conclusiones anteriores debiera reformarse el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación eliminando su último párrafo, e incorporarlo al cuerpo del Código Fiscal de la Federación.
13. A mayor razón, los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, no obstante que presentaren su dictamen de manera extemporánea, este debería surtir plenos efectos jurídicos ya que se presenta

para cumplir con una obligación impuesta por el Código Fiscal de la Federación, y no como señala el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el sentido de no darle efectos jurídicos.

14. En caso de que un contribuyente obligado a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales presente el dictamen en forma extemporánea, pero de manera espontánea, entonces no habrá sanción alguna, esto debido a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, es decir, el cumplimiento es espontáneo.
15. La revisión de dictámenes de contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, y las visitas domiciliarias tienen su fundamento en los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.
16. En la revisión de dictámenes por parte de la autoridad fiscal los requisitos de fundamentación y motivación se cumplen con el simple hecho de señalar que se ha iniciado la revisión del dictamen correspondiente a un periodo determinado.
17. Es necesaria una reforma al artículo 52 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, concretamente en la parte que dispone "(...)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.", ya que es poco clara y puede resultar contradictoria con el artículo 52-A del

propio Código, pues es este último el que regula la revisión secuencial del dictamen fiscal.

18. La autoridad fiscal está obligada a observar lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, la revisión secuencial del dictamen fiscal de estados financieros.
19. El artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de Federación también regula la revisión secuencial, pero dicho artículo debiera ser derogado ya que el procedimiento de revisión de dictamen ya quedó incorporado en el Código Fiscal de la Federación y por tal motivo resulta innecesario el mencionado artículo 55.
20. Cuando, con motivo de facultades de comprobación, la autoridad requiere al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, ya que constituye un acto previo, aunado a que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos.
21. Con motivo de la inclusión del artículo 52-A en el Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a la revisión secuencial del dictamen fiscal, resultaría necesario reformar el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación o incorporar su contenido al Código Fiscal de la Federación, ya que hace referencia al artículo 55 del Reglamento de dicho

Código, que como ya se mencionó debiera ser derogado porque su contenido se incorporó dentro del artículo 52-A ya citado.

22. No se contempla en el Código Fiscal de la Federación los supuestos en los cuales la autoridad fiscal emitirá un exhorto a los contadores públicos dictaminadores en caso de irregularidades en el dictamen, siendo necesaria su regulación a efecto de otorgar seguridad jurídica.
23. Resultaría necesaria una reforma al artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ya que aún contempla en la fracción I inciso b) los discos magnéticos flexibles y actualmente ya no se presenta el dictamen fiscal por ese medio, amén que hace referencia al artículo 55 del mismo Reglamento, y el contenido de dicho artículo se incorporó en su aspecto medular al Código Fiscal de la Federación.
24. El artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación requiere reformarse, concretamente en la fracción II inciso c) ya que el hecho de no presentar papeles de trabajo tiene como consecuencia la cancelación del registro para dictaminar, situación contemplada por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Aunado a lo anterior debiera reformarse para adecuarse al envío del dictamen fiscal por Internet. En suma, debe reformarse completamente este artículo a fin de armonizarlo con los demás artículos que regulan el dictamen fiscal.
25. Es necesario incorporar al Código Fiscal de la Federación la normatividad establecida por la autoridad fiscal relativa a la fe de erratas al dictamen fiscal, dada su trascendencia, y no solo mantenerlo como normatividad de

las autoridades fiscales, otorgando con ello seguridad jurídica a los contribuyentes dictaminados y a los contadores públicos registrados.

26. El dictamen fiscal, como medio fiscalizador del Estado, es funcional ya que con él primeramente la autoridad fiscal revisa a los contadores públicos que lo elaboraron y solo en caso de detectar irregularidades dentro del mismo se ejercen las facultades de comprobación directamente contra el contribuyente dictaminado, resultando este proceso benéfico tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes, ya que las primeras seguramente no tendrían el volumen de personal necesario para revisar a todos los contribuyentes que se dictaminan, tanto obligados como voluntarios, resultando mas rápida y a menor costo la fiscalización indirecta vía dictamen fiscal; por cuanto a los segundos, independientemente de las ventajas ya señaladas en el apartado específico del presente trabajo, evita tener las molestias que conlleva el atender una visita domiciliaria. Prueba de lo anterior es la subsistencia por 46 años del dictamen fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

1. Fernández Sagardi, Augusto, Código Fiscal de la Federación COMENTARIOS y Anotaciones, Gasca Sicco, primera edición, México, 2004.
2. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y procedimientos de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2001.
3. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Quinta edición, México, 2005.
4. Pérez Chávez, Firma electrónica avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos, Tax editores, México, 2005.
5. López Cruz Fernando, Dictamen Fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2005.

LEGISLACIÓN

1. Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación 1980.
2. Código Fiscal de la Federación 1982.
3. Reglamento del Código Fiscal de la Federación 1984.
4. Código Fiscal de la Federación 1991.
5. Código Fiscal de la Federación 2005.
6. Ley de Ingresos de la Federación 2005.

7. Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005.
8. Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006.
9. Ley del Impuesto sobre la Renta 2005.
10. Ley del Impuesto al Activo 2005.

DICCIONARIOS

1. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa, México, 1996.
2. Diccionario de la lengua española, Real Academia Española, vigésima segunda edición, Argentina, 2001, Tomo 5.

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

1. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia y tesis aisladas, CD 2005.
2. Justicia Fiscal y Administrativa 2005, CD 2005.

PAGINAS DE INTERNET

1. www.ened.edu.mx
2. www.sipred.com.mx