

# Dictamen con abstención de opinión o con opinión negativa



Qué hacer cuando la autoridad fiscal ejerce facultades de comprobación de un ejercicio, sin tomar en cuenta la validez del dictamen fiscal

## JUSTIFICACIÓN

El presente tema de estudio encuentra su justificación ante la práctica común de las autoridades fiscales de realizar visitas domiciliarias u otros actos de fiscalización distintos a la revisión del dictamen presentado por el contador público registrado (CPR), cuando éste contiene salvedades que tienen implicaciones fiscales, haciendo que en la práctica sea nugatoria la existencia y validez del propio dictamen, por lo que hace también a los hechos que no se encuentran afectados por esa salvedad.

Conforme a los fundamentos y razonamientos que se describen a continuación, lo conducente sería que las autoridades fiscales revisaran el dictamen presentado por el CPR, siguiendo para ello el procedimiento conocido como "revisión



C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

secuencial” y, en su caso, de manera conjunta, indistinta o sucesivamente se ejercieran las facultades de revisión fiscal previstas por la ley, incluyendo la práctica de una visita domiciliaria, por lo que hace a los hechos afectados por la salvedad contenida en el dictamen.

Lo anterior encuentra su fundamento en las siguientes disposiciones y razonamientos:

El artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) dispone lo que en la práctica se conoce como “revisión secuencial” y sus excepciones, como sigue:

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

**I. Primeramente** se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

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

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

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

...

**II.** Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, **después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes** a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, **o si éstos no se presentan** dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos **son incompletos**, las citadas autoridades podrán, a su juicio, **ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.**

...

**III...**

...

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, **no se deberá**

**observar el orden establecido en este artículo, cuando:**

**a)** En el dictamen exista **abstención** de opinión, opinión **negativa** o **salvedades que tengan implicaciones fiscales.**

...

Es importante tener presente que la revisión secuencial constituye una facultad reglada y no discrecional de las autoridades fiscales, de ahí que éstas se encuentran obligadas a su observancia, lo cual se corrobora con la siguiente tesis de jurisprudencia, cuyo rubro señala lo siguiente:

**REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS DEBEN SOLICITAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE LO FORMULÓ, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE, LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, SALVO EN LOS CASOS DE EXCEPCIÓN PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Conforme al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades tributarias en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, primeramente deberán requerir al contador público que lo formuló, cualquier información que conforme al citado código y a su reglamento debiera estar incluida en ellos, la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales son propiedad del contador público, así como la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, salvo las excepciones que el propio precepto establece. Con tal disposición, el legislador constituyó un beneficio en favor de los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, pues de las consideraciones expresadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en el dictamen de 13 de diciembre de 2002, que motivó las modificaciones al citado código, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, dentro de ellas la adición del artículo 52-A, así se colige, dado que precisó: “No obstante, esta dictaminadora considera necesario el otorgar beneficios a los contribuyentes que hoy se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado. Esto,

en virtud de que dichos contribuyentes tienen a través del dictamen mayores y mejores sistemas de control que el resto de los contribuyentes. Así, se considera conveniente establecer que las autoridades fiscales, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, deban primero solicitar la información y documentación al contador público que dictamine antes de hacerlo directamente con el contribuyente.”; de lo que se sigue que la autoridad fiscal, al ejercer las facultades de comprobación previstas en la fracción IV del artículo 42 del indicado código, debe solicitar al contador público que formuló el dictamen de estados financieros, antes de hacerlo al contribuyente, la información y documentos necesarios para tal fin, salvo en los casos de excepción previstos por el propio artículo 52-A.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO CIRCUITO.

Amparo directo 691/2007. Fabricación Industrial Mexicana, S.A. de C.V. 28 de febrero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: José Atanacio Alpuche Marrufo. Secretario: Salomón Calvo Marín.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Tesis XX.1o.96 A. Octubre, 2008. Pág. 2444.

En ese orden de ideas, resulta fácil advertir que existen notorias diferencias entre un dictamen con abstención de opinión o con opinión negativa, respecto de aquel que contiene salvedades con implicaciones fiscales –tratándose de las facultades de fiscalización–, como sigue:

**En un dictamen con abstención de opinión o con opinión negativa, las consecuencias respecto de las facultades de fiscalización, serían:**

Por el tipo de dictamen, **no se aplica revisión secuencial**. Por tanto, de manera **conjunta, indistinta o sucesiva**, las autoridades podrán:

1. Iniciar visita domiciliaria.
2. Practicar revisión de gabinete.
3. Realizar compulsas con terceros.
4. Requerir datos o informes al CPR.

Sin embargo, en un dictamen con **salvedades que tengan implicaciones fiscales** por desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera (NIF) y/o por limitaciones en el alcance del examen practicado, por el tipo de dictamen, **sí**

**se debería aplicar la revisión secuencial** y, de manera simultánea, ejercer las demás facultades de comprobación para revisar el efecto de las salvedades reveladas en el dictamen, **con la finalidad de darle validez a los demás hechos probados en el mismo**, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 52 del CFF, que a la letra dice:

*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...*

## CONCLUSIONES

1. No aplicar la revisión secuencial en el caso de los dictámenes con salvedades que tengan implicaciones fiscales, por lo que hace a los hechos probados en el mismo, constituye una violación a lo dispuesto en el artículo 52 del CFF, haciendo nugatorio el dictamen.

2. Los hechos relativos a las salvedades que tengan implicaciones fiscales pueden ser revisados por las autoridades ejerciendo las facultades respectivas.

3. Iniciar –en estos casos– una **visita domiciliaria** o revisión de gabinete **por todo el ejercicio auditado**, constituye un acto de autoridad **sin la debida motivación**, contraviniendo la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), habida cuenta que no habría un **motivo real y cierto** para revisar la totalidad del ejercicio.

4. Quien se encuentre en estos supuestos, podrá ejercer los medios de defensa ordinarios o el juicio de amparo, en atención a su situación particular y a su estrategia de defensa, **para hacer valer el procedimiento secuencial** en cuanto a los hechos probados en el dictamen fiscal. Se sugiere analizar cada caso con sus asesores legales.

5. Sería deseable que el Poder Legislativo emita las reformas necesarias al CFF para que se deje a salvo la validez de los hechos probados en los dictámenes fiscales, salvo prueba en contrario, cuando de manera simultánea existan salvedades con implicaciones fiscales por las razones apuntadas con anterioridad o, cuando menos, que las autoridades fiscales emitan la normatividad necesaria para tal fin. 