

Revisión secuencial del dictamen de estados financieros, conforme al artículo 52-A del CFF



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

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

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 27 años en la firma

INTRODUCCIÓN

Recientemente, en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* del mes de junio de 2013 se publicó la tesis identificada con el número **VII-P-1aS-612**, bajo el rubro y texto que a continuación se señalan, la cual confirma el procedimiento a seguir tratándose de la revisión del dictamen de estados financieros formulado por contador público, de acuerdo con lo previsto en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), y no conforme al procedimiento establecido a su vez en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal en cita (RCFF), ya abrogado, atento a la reforma de fecha 28 de junio de 2006, como se explica más adelante.

La referida tesis es del tenor siguiente:

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS FORMULADO POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. PARA SU REVISIÓN DEBE APLICARSE EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL AR-

TÍTULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y NO EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 55 DEL REGLAMENTO DEL CITADO ORDENAMIENTO (DE CONFORMIDAD CON LA REFORMA DE 28 DE JUNIO DE 2006). El artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1 de enero de 2004, y reformado el 28 de junio de 2006, incorporó el procedimiento que prevé el procedimiento a seguir cuando la autoridad revise los dictámenes de estados financieros del contribuyente, **desapareciendo la obligación para la autoridad fiscal de notificar al contribuyente o al contador público sobre el requerimiento de información o documentación.** Así, al incluirse dentro del Código Fiscal de la Federación el referido procedimiento, **se derogó tácitamente** el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establecía tal obligación. Por tanto, para la revisión del dictamen de estados financieros formulado por contador



público autorizado, debe aplicarse el procedimiento regulado en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación al establecer el procedimiento especial y concreto al que debe ceñirse la facultad de comprobación consistente en la revisión de dictámenes financieros **y no el previsto en el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.**

PRECEDENTES:

VII-P-1aS-422

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 28657/09-17-04-4/1354/11-S1-03-04. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 4 de octubre de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor. Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo. Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán.

(Tesis aprobada en sesión de 22 de noviembre de 2012)

RTFJFA. Séptima Época. Año III. No. 18. Enero, 2013. Pág. 118.

VII-P-1aS-513

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 22195/10-17-11-5/37/12-S1-03-02. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 7 de febrero de 2013, por unanimidad de 5 votos. Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo. Secretario: Lic. Ángel Fernando Paz Hernández.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de febrero de 2013)

RTFJFA. Séptima Época. Año III. No. 20. Marzo, 2013. Pág. 142.

REITERACIÓN QUE SE PUBLICA:

VII-P-1aS-612

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2815/10-01-02-3/1218/12-S1-01-04. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de abril de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor. Magistrado Ponente: Alejandro Sánchez Hernández. Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 26 de abril de 2013)

RTFJFA. Séptima Época. Año III. No. 23. Junio, 2013. Pág. 200.

DISPOSICIONES NORMATIVAS REFORMADAS

Como se recordará, el artículo 55 del RCFF que estuvo vigente hasta el 7 de diciembre de 2009, con motivo de la publicación en esa fecha en el DOF de un nuevo RCFF, disponía un procedimiento de revisión del dictamen, el cual permitía a las autoridades fiscales requerir, **de manera indistinta** al contador público que hubiere formulado el dictamen; al contribuyente o a terceros relacionados, diversa información, como sigue: **(i) al contador público**, cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados; la exhibición de los papeles de trabajo; la información que se considerara pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y la exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en los casos en los que se considerara necesario; **(ii) al contribuyente**, la información que se considerara pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y la exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en su caso, y **(iii) a terceros relacionados**, la información y documentación que se considerara necesaria para verificar si eran ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

La disposición reglamentaria en cita establecía la obligación a cargo de las autoridades fiscales de notificar al contribuyente o al contador público, copia del requerimiento de información que hiciera a éste o a aquél, según fuera el caso.

Sin embargo, lo cierto es que mediante la reforma de fecha 28 de junio de 2006 se incorporó de manera esencial el procedimiento de revisión del que se habla al artículo 52-A del CFF, desapareciendo en el nuevo texto normativo **la obligación para la autoridad fiscal de notificar al contribuyente o al contador público sobre el requerimiento de información o documentación**, dando lugar a un nuevo procedimiento de revisión secuencial, el cual subsiste de manera esencial a la fecha, como se explica en el siguiente apartado.

NUEVO PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN SECUENCIAL DEL DICTAMEN

La incorporación del nuevo procedimiento de revisión secuencial del dictamen contenido en el artículo 52-A del CFF, vino a mejorar la garantía de seguridad jurídica a favor de los contribuyentes y de los contadores públicos registrados para dictaminar estados financieros con



efectos fiscales, pues, en relación con el procedimiento previsto en el RCFF abrogado, en primer lugar se eliminó la facultad de las autoridades fiscales para requerir “de manera indistinta” información o documentación a los contribuyentes, al contador público dictaminador o a los terceros relacionados, estableciendo en su defecto un procedimiento secuencial en el cual, en primer lugar, se debe requerir al contador público que haya formulado el dictamen, cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados; la exhibición de los papeles de trabajo y, en su caso, la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales. En el entendido que, sólo en el caso en que el contador público no entregue la información requerida, lo haga de manera incompleta, o bien, a juicio de la autoridad fiscal no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, aquélla podrá ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Dicho de otra manera, el procedimiento de revisión secuencial ordena que primero se le requiera la información o documentación al contador público y sólo por excepción, las autoridades ejerzan de manera directa con el contribuyente las facultades de fiscalización. Lo anterior, evidentemente, viene a fortalecer la garantía de seguridad jurídica a favor de los contribuyentes y de los dictaminadores, al establecer un orden de prelación en cuanto a la revisión del dictamen.

Al mismo tiempo, también se eliminó la posibilidad de requerir al contador público la exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original de los propios contribuyentes, que preveía el artículo 55 del RCFF abrogado, lo cual resultaba excesivo al imponerle al contador público la obligación de exhibir registros y documentación original propiedad de los contribuyentes, que por lógica elemental, escapaba de su control material.

El nuevo procedimiento de revisión secuencial del dictamen, contenido en el artículo 52-A vigente, es del tenor siguiente:

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.*

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

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 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.*

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.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

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.*
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.*
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.*
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.*
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.*
- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.*

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

CONCLUSIONES

La tesis recientemente publicada en la *Revista del TFJFA*, si bien se refiere al procedimiento de revisión secuencial del dictamen incorporado al texto del CFF, en relación con el previsto en una disposición reglamentaria hoy en día abrogada, tiene un contenido interpretativo que viene a fortalecer la dicción del Derecho en la materia, pues no sólo aclara que para el caso que nos ocupa, y durante la época en la que estuvieron vigentes ambas disposiciones, resultaba aplicable el procedimiento secuencial de revisión del dictamen contenido en el artículo 52-A del CFF y no el previsto en el artículo 55 del RCFF, ya abrogado, desapareciendo en el nuevo texto normativo la obligación para la autoridad fiscal de notificar al contribuyente o al contador público sobre el requerimiento de información o documentación, pues al incorporarse el procedimiento de revisión del dictamen en el CFF, **se derogó de manera tácita** la referida obligación contenida en el artículo reglamentario en cita, hoy abrogado, a mayor abundamiento –diríamos–, por la aplicación del **principio de reserva de ley**, el cual impide que una disposición reglamentaria vaya más allá de lo dispuesto por la ley o establezca obligaciones no previstas en la misma. •