

¿Por qué, el Instituto Mexicano de Seguridad Social (IMSS) debe Respetar la Revisión Secuencial del Dictamen para efectos del seguro Social?

*C.P.C. y L.D. Francisco Teodoro Torres Juárez
Integrante de la CROSS Nacional*

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo

PRESIDENTA

C.P., P.C.FI. y Lic. Héctor Amaya Estrella

VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Mario Enrique Morales López

VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez

VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Manuel Etchegaray Morales

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)

L.C.P., LD. y M.S.S. Karla Arlaé Rojas Quezada

RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN



ES
MIEMBRO
DE



“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES CITADAS PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD”

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA
ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL CON CARGOS**

C.P.C. y P.C.FI. Arturo Luna López	L.C.P. y MBA. Cristina Zoé Gómez Benavides
C.P. y P.C.F.I. Edgar Enríquez Álvarez	C.P. y P.C.FI. Fidel Serrano Rodulfo
C.P.C. Jaime Zaga Hadid	L.D. José Luis Sánchez García
C.P. y MAC. Juliana Rosalinda Guerra González	L.C.C. y P.C. FI. María Dolores Enríquez Medina
C.P.C. y M.I. Oscar de Jesús Castellanos Varela	L.C.P. Roberto Cristian Agúndez Acuña
L.C.P y PC.F.I. Rolando Silva Briseño	

REGIÓN ZONA CENTRO

C.P.C. Alan Yohan Nájera Olivares	C.P.C. y M.I. Carlos M de la Fuente A
L.C.P, M.I. y M.A. Eduardo López Lozano	C.P.C. y P.C.I. Javier Juárez Ocoténcatl
C.P.C. Mauricio Valadez Sánchez	C.P.C. Miguel Arnulfo Castellanos Cadena
C.P.C. Orlando Corona Lara	C.P.C. Rubén Darío Davalos Palomera
C.P.C. y Dra. Virginia Ríos Hernández	

REGIÓN ZONA CENTRO ISTMO PENINSULAR

C.P.C. y L.D. Francisco Teodoro Torres Juárez	C.P., L.D. y MI. Gisela Beirana Guevara
L.D. y L.C.P José Pablo Hidalgo García	C.P.C. Luis Roberto Montes García

REGIÓN ZONA CENTRO OCCIDENTE

C.P.C. Crispín García Viveros Dr. Juan Carlos De Obeso Orendain	Lic. Francisco Vázquez García
C.P., M.F. y P.C.CA. José Alfredo Aburto Gaitán	C.P.C. José Guadalupe González Murillo
C.P.C., L.D. y M.F. José Sergio Ledezma Martínez	C.P.C., L.D. y M.F. Luis Manuel Cano Melesio
C.P.C. y M.I. Rigoberto Duarte Ochoa	

REGIÓN ZONA NOROESTE

C.P.C. Claudia Hernández Liñan	L.C.P. Didier García Maldonado
C.P.C. Patricia Solís Ramírez	

REGIÓN ZONA NORESTE

C.P.C. Damaris Villalobos Pérez	C.P.C. y L.D. Juan Ramón Salas García
---------------------------------	---------------------------------------

¿Por qué, el Instituto Mexicano de Seguridad Social (IMSS) debe Respetar la Revisión Secuencial del Dictamen para efectos del seguro Social?

*C.P.C. y L.D. Francisco Teodoro Torres Juárez
Integrante de la CROSS Nacional*

En diversas ocasiones, me ha tocado escuchar comentarios en el sentido de que, las autoridades del IMSS al ejercer sus facultades de comprobación sobre patrones dictaminados en materia de seguridad social, dichas autoridades, no respetan la revisión secuencial; es decir, no revisan primeramente el dictamen presentado para efectos del Seguro Social; lo que se hace algunas ocasiones en la práctica es, ejercer directamente facultades con el patrón dictaminado; ejecutando el acto de molestia conocido como Revisión de Gabinete, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Pero ¿Por qué no se está respetando la revisión secuencial? es decir, porque no se revisa primeramente el dictamen de conformidad con lo que establece los artículos 171 y 172 Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF), en respuesta a la pregunta planteada, según entiendo, la autoridad pretende hacerlo porque a su consideración, le asiste el derecho de no respetar la revisión secuencial, en atención a los siguientes motivos:

El primer motivo, tiene que ver con lo que dispone el artículo 16 tercer párrafo de la Ley del Seguro Social¹, en el sentido de que la redacción de la norma en términos generales determina que, los patrones que presenten el dictamen, no serán **sujetos del visitas domiciliarias**; en consecuencia, en su interpretación que hace la autoridad de dicho numeral, la misma considera que, la norma esta acotada a vistas domiciliarias; por lo tanto, para sustraerse de la regulación normativa, se ejerce una revisión de gabinete y así, se sustrae del contenido de la norma, ya que no realiza una visita, sino una revisión de gabinete.

La interpretación anterior, a criterio personal es incorrecta, lo anterior, se tratará de demostrar, exponiendo las razones y fundamentos pertinentes al respecto en párrafos posteriores.

¹ Los patrones que presenten dictamen no serán sujetos de visita domiciliaria por los ejercicios dictaminados a excepción de que:

- I. El dictamen se haya presentado con abstención de opinión, con opinión negativa o con salvedades sobre aspectos que, a juicio del contador público, recaigan sobre elementos esenciales del dictamen, o
- II. Derivado de la revisión interna del dictamen, se determinaren diferencias a su cargo y éstas no fueran aclaradas y, en su caso, pagadas.

Ahora bien, respecto al **segundo motivo** que tiene la autoridad, lo sustenta según entiendo, en una tesis aislada publicada en el año 2014, la cual, determina en términos generales, que tanto la Revisión de Gabinete y como la Revisión del Dictamen de Estados Financieros, se regulan situaciones específicas excluyentes entre sí; en consecuencia al ser excluyentes, la autoridad considera que, pudiera ocupar o una u otra facultad de manera discrecional; además, porque la tesis señala que, en la Revisión de escritorio, se excluye al Contador Público. Interpretación que, es a consideración propia, incorrecta y errónea, lo cual incluso, se desprende del contenido de la propia tesis en que la se apoya la autoridad, y que será analizada más adelante; de momento, solo se transcribe la tesis comentada:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2005409

Instancia: Primera Sala

Décima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: 1a. VI/2014 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 2, enero de 2014, Tomo II, página 1121

Tipo: Aislada

REVISIÓN DE GABINETE Y REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS FORMULADOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. LOS ARTÍCULOS 48 Y 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS PREVEN, REGULAN SITUACIONES ESPECÍFICAS EXCLUYENTES ENTRE SÍ.

El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación establece el procedimiento a seguir para el caso de que las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos, o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para ejercer sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria (revisión de gabinete). Ahora bien, de acuerdo con la fracción I de dicho numeral, la solicitud de revisión se notificará al contribuyente conforme al artículo 136 del propio ordenamiento, y tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren. Por otra parte, tratándose del ejercicio de comprobación en la revisión que realice la autoridad fiscal de los dictámenes y demás información elaborados por contador público autorizado a los estados financieros del contribuyente, el artículo 52-A del citado código **señala el procedimiento que debe seguir la autoridad para llevar a cabo esa revisión con el contador público que formuló el dictamen, estableciendo plazos, el orden en que deben hacerse las solicitudes, los casos de excepción para no observar ese orden, entre otros aspectos**, destacándose que en su fracción I, señala expresamente que para esa revisión debe notificársele

primeramente al contador público que haya formulado el dictamen, la información que estime pertinente, así como la presentación de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada. Asimismo, dicha disposición, en su fracción II, establece que, si la información y/o documentos requeridos no fueran suficientes a juicio de la autoridad fiscal para conocer la situación del contribuyente, o si no se presentaron dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del referido código, o dicha información y documentos están incompletos, las autoridades fiscales podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación. **En esa tesitura, se concluye que cada uno de los artículos en cita regula situaciones específicas excluyentes entre sí, en virtud de que el citado artículo 52-A, fracción I, establece el procedimiento a seguir cuando la autoridad fiscal revisa los dictámenes elaborados por contador público autorizado a los estados financieros del contribuyente, para lo cual requerirá mediante notificación únicamente al contador público la información que precisa ese numeral; mientras que el artículo 48 del mismo ordenamiento establece el procedimiento que debe regir cuando las autoridades fiscales soliciten, en el caso de los terceros relacionados con el contribuyente (sin incluir al contador público), informes, datos o documentos, o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella en ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria (revisión de gabinete).**

Amparo directo en revisión 2226/2013. Banca Mifel, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Mifel. 9 de octubre de 2013. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ausente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Razones por las cuales, la autoridad se encuentra obligada a realizar la revisión secuencial.

Como ya lo había adelantado, se considera arbitrario que la autoridad no respete la revisión secuencial. La autoridad se encuentra errada a consideración nuestra en sus interpretaciones; las cuales, incluso las considero carentes de sustento jurídico; por lo tanto, las resoluciones derivadas de sus facultades, sin ejercer la revisión secuencial, podrían ser nulificadas por los tribunales competentes, precisamente por no respetar la revisión secuencial; la cual, es de carácter obligatorio. Pasemos a exponer las razones que sustentan nuestras afirmaciones:

En Primer lugar, hay que tener en cuenta que, el dictamen para efectos del seguro social **tiene presunción de validez, salvo prueba en contrario**, de conformidad con el primer párrafo del artículo 170 del RACERF

Artículo 170. Los dictámenes que formulen los contadores públicos autorizados con relación al cumplimiento de las obligaciones de la Ley y sus reglamentos se presumirán válidos, salvo prueba en contrario.

Luego entonces, si el dictamen tiene y goza, de la presunción de validez, la autoridad no puede efectuar una revisión directa al contribuyente, porque primero, tiene la ineludible obligación de desvirtuar o destruir, la presunción de validez del dictamen presentado por el patrón; es el motivo principal, por el cual, la autoridad no puede ejercer una revisión directa al patrón, porque se insiste, primero se tendría que desvirtuar el contenido del dictamen, de acuerdo con el procedimiento contenido los artículos 171 y 172² del RACERF; de no desvirtuarse el contenido del dictamen; el mismo sigue siendo válido y gozando en su contenido, de la presunción de validez legal que le concede la propia norma; lo cual, traería como consecuencia, que si no se realiza la revisión secuencial, para quitarle validez al dictamen, todo lo actuado en un procedimiento de fiscalización sin tal requisito, carecería de sustento jurídico.

Usted podría decir en favor de la autoridad que, existe un segundo párrafo en el artículo 170 del RACERF, el cual, señala en términos generales que, lo determinado en el dictamen no obliga las autoridades, y ellas pueden ejercer en cualquier tiempo sus facultades.

² Artículo 171. El Instituto al revisar el dictamen lo hará conforme a los lineamientos siguientes: I. Requerirá al contador público autorizado por escrito con copia al patrón: a). - La información o documentación que conforme a este Reglamento deba incluirse en el dictamen. El plazo para la presentación de la misma será dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de notificación del requerimiento; b).- Los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público, y c).- Información y documentación correspondientes a las partidas sujetas a aclaración, para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del patrón. El plazo para la presentación de la información y documentación a que se refieren los incisos b) y c), será de quince días hábiles contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento, y

II.-Requerirá al patrón, con copia al contador público la información y documentación señalada en el inciso c) de la fracción anterior, en los términos aceptados en la solicitud de dictamen, cuando dicha información o documentación no haya sido proporcionada por el contador público autorizado, así como la exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para el cumplimiento del requerimiento, se otorgará el mismo término señalado en el último párrafo de la fracción anterior. Para la presentación de la información o documentos que le fueran requeridos en términos de los incisos b) y c), de la fracción I, el Instituto a petición del contador público autorizado o del patrón, concederá una prórroga de diez días hábiles.

Artículo 172. Formulados los requerimientos a que se refiere el artículo anterior y, si a juicio del Instituto, el dictamen no satisface los requisitos señalados en este Reglamento, lo hará del conocimiento del patrón y del contador público autorizado, quienes contarán con un plazo de quince días hábiles a partir de su notificación para manifestar lo que a su derecho convenga. Transcurrido dicho plazo, el Instituto emitirá la resolución que corresponda y procederá, en su caso, a ejercer las facultades de comprobación que le otorga la Ley.

170...

Las opiniones, interpretaciones o determinaciones contenidas en los dictámenes no obligan al Instituto, por lo que, en cualquier tiempo, podrá ejercer sus facultades de revisión o comprobación para determinar y fijar en cantidad líquida las cuotas obrero-patronales con base en los datos con que cuente de acuerdo con lo establecido en el artículo 39 C de la Ley, mismas que deberán pagarse en los términos del artículo 127 de este Reglamento.

Del contenido normativo anterior, se desprende que, el contenido del dictamen, no obliga a las autoridades; sin embargo, dicho contenido normativo, no es de carácter absoluto, precisamente porque fue creado un procedimiento especial para la revisión del dictamen, en virtud de que, el mismo goza de presunción de validez, de lo contrario no se justificaría el procedimiento para desvirtuar el dictamen; si la autoridad pudiera hacer a un lado la revisión secuencial, no tendría por qué existir un procedimiento de revisión del propio dictamen, resultaría ilógico; en consecuencia, la razón de dicho procedimiento, es para que la autoridad pueda desvirtuar la presunción de validez del dictamen, y una vez desvirtuado, ya cobra aplicación el segundo párrafo, es decir, ya no se encontraría obligada a considerar, las opiniones, interpretaciones y determinaciones contenidas en el mismo, y ya con podría ejercer sus facultades en cualquier tiempo. Esa es la razón fundamental de la revisión secuencial, desvirtuar el dictamen, para que una vez desvirtuado, la autoridad pueda ejercer sus facultades y no antes como lo supone, como una interpretación aislada, sin considerar el contenido de otras normas.

En segundo lugar. La autoridad solo está facultada para ejercer visitas domiciliarias, lo anterior se afirma, ya que cuando un contribuyente se dictamina para efectos del seguro social, una vez revisado el dictamen, la única facultad señalada en concreto por la norma es la visita domiciliaria. ¡como! ¿no puede la autoridad realizar una Revisión de Gabinete? A consideración personal NO, solo puede efectuar una visita domiciliaria después de haberse revisado el dictamen, por su puesto, este argumento es controversial, en consecuencia, se exponen las razones de tal aseveración para justificar el argumento, respetando por supuesto, los argumentos en contrario que usted tenga, no se trata en modo alguno de imponer un criterio personal, solo de exponer las razones del argumento vertido.

Principio de Especialidad de la Norma e Interpretación estricta de norma.

De acuerdo con el principio de legalidad, principio en el que se encuentra inmerso la obligación de las autoridades para ejercer sus actos de acuerdo a la competencia que les otorga la Ley, el propio artículo 16³ de la Ley del Seguro Social, creó una situación particular, una situación

³ Artículo 16. Los patrones que de conformidad con el reglamento cuenten con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio fiscal inmediato anterior, están obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto por contador público autorizado, en los términos que se señalen en el reglamento que al efecto emita el Ejecutivo Federal.

Los patrones que no se encuentren en el supuesto del párrafo anterior podrán optar por dictaminar

especial, respecto de la competencia de las autoridades, para ejercer sus facultades a los patrones que se encuentren en los supuestos de la presentación del dictamen para efectos del seguro social; esta situación particular, se constituye en una norma especial ¿Por qué una norma especial? Porque regula una situación especial para un caso en concreto, ¿Qué situación especial? Los patrones que se colocan en el supuesto de hecho de presentar el dictamen para efectos del seguro social; luego entonces, se determinó en el párrafo tercero del artículo 16 de la LSS, que los patrones que presente el dictamen, no serán sujetos de **visitas domiciliarias**, luego entonces, la única facultad contenida en esa situación particular, es la visita domiciliaria, y al colocarse el supuesto de hecho el patrón, la autoridad debe seguir la facultad reglada contenida en la norma, de aplicar la visita domiciliaria en como facultad en concreto.

¿Qué es una facultad reglada? Una facultad reglada, es lo contrario a una facultad discrecional; me explico, una autoridad cuando goza de una facultad discrecional, la misma decide si ejerce la facultad o no, porque goza del poder de decisión; por otro lado, una facultad reglada, no le permite a la autoridad el poder de decisión sobre tal facultad, si no que esta conminada a ejercerla; es decir, la única facultad de carácter obligatorio que debe ejercer la autoridad a los patrones dictaminados es la visita domiciliaria, una vez desvirtuado el dictamen, y no podría aplicar una facultad diversa, precisamente porque la norma no contemplo una facultad diversa para que pudiera decidir cual aplicar; es decir, jamás la norma contempló a la revisión de gabinete. La autoridad entonces no tiene el poder de decisión sobre una facultad u otra, ya que solo el legislador, le otorgo una sola facultad específica a un caso concreto.

En este punto, recordemos el principio de legalidad que determina: **la autoridad solo puede hacer lo que le permita la ley, y el gobernado, lo que la Ley no le prohíba.**

Sin embargo, la autoridad quiere interpretar la ley a modo, como si fuese un particular, pero está impedida de hacerlo porque es autoridad. Ahora bien, las normas que establecen cargas a los particulares son normas de interpretación estricta de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del Seguro Social, por lo tanto, si solo en el artículo 16 se señala como facultad de la autoridad, la vista domiciliaria, la norma es perfectamente clara, respecto al procedimiento de fiscalización que se debe seguir respecto de los contribuyentes que se colocan en los supuestos del dictamen. La autoridad no puede aplicar otro procedimiento, ya que se le fijo de manera estricta el procedimiento a seguir, y las autoridades, solo pueden actuar bajo las normas que les otorgan competencia, y la norma especial, solo le señalo competencia para el procedimiento de visita domiciliaria.

sus aportaciones al Instituto, por contador público autorizado, en términos del reglamento señalado.

Los patrones que presenten dictamen **no serán sujetos de visita domiciliaria** por los ejercicios dictaminados a excepción de que: ...

En este punto cabe aclarar que, no es que la autoridad no pueda ejercer una Revisión de Gabinete en otros procedimientos diversos a los supuestos del dictamen, claro que lo puede hacer, pero sobre contribuyentes que no se encuentren en el supuesto del dictamen, porque ya no le aplicaría la norma especial.

Estimado lector, usted podría decir que, esta controvertido el argumento planteado, yo no he dicho lo contrario, solo que mi argumento tiene sustento en el principio de especialidad de la norma, en el principio de legalidad, y la competencia de las autoridades fijada en la Ley; es respetable su punto de vista si usted tiene mejores argumentos, ya sea a favor o en contra, lo aquí planteado, no es la verdad absoluta.

Por último, respecto de la tesis anteriormente transcrita, donde de su contenido se desprende que, los procedimientos de revisión de dictamen y los de revisión de escritorio son excluyentes. La tesis es acertada, sin embargo, no se puede ser aplicada a favor de las autoridades por lo siguiente:

La tesis hace una distinción al explicar los procedimientos de fiscalización, señala que el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación respecto a la revisión de escritorio es aplicable a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros; por su parte, el artículo 52-A, del mismo ordenamiento, determina que: **“el procedimiento que debe seguir la autoridad para llevar a cabo esa revisión con el contador público que formuló el dictamen, estableciendo plazos, el orden en que deben hacerse las solicitudes, los casos de excepción para no observar ese orden, entre otros aspectos”**; se concluye entonces, que son procedimientos excluyentes, porque fueron creados para regular situaciones diversas, no porque pueda omitirse la revisión secuencial

En ese mismo sentido, de la conclusión a que llegan los tribunales, al determinar que son procedimientos excluyentes, en virtud de que cada uno de los artículos en cita, regula situaciones específicas excluyentes entre sí. Mientras que el citado artículo 52-A, fracción I, establece el procedimiento a seguir cuando la autoridad fiscal revisa los dictámenes elaborados por contador público autorizado, para lo cual requerirá mediante notificación únicamente al contador público la información que precisa ese numeral; mientras que el artículo 48 del mismo ordenamiento establece el procedimiento que debe regir cuando las autoridades fiscales soliciten, **en el caso de los terceros relacionados con el contribuyente (sin incluir al contador público)**, informes, datos o documentos, o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella en ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria (revisión de gabinete).

Nótese como la tesis hace referencia a terceros, en específico, que un tercero contador público, no puede ser revisado bajo la facultad de ella Revisión de Gabinete, porque tiene su propio procedimiento de Revisión. Al establecerse entonces, situaciones específicas excluyentes, aunque el tribunal no lo explica, está sustentando su resolución a mi consideración, bajo el principio de especialidad de la norma; es decir, al ser el dictamen una situación específica y concreta, se tiene que utilizar el procedimiento de revisión de dictamen y no la revisión de

escritorio; por eso señala el tribunal, que se excluye al tercero contador de la revisión de escritorio, porque este tiene un procedimiento especial; jamás señala la tesis analizada, que no se deba agotar la revisión secuencial, por el contrario, al revisar al contador, se debe agotar el procedimiento del 52.A. del Código, o para efectos del seguro social, el procedimiento contenido en los artículos 171 y 172 del RACERF, por ser las normas especiales.

Dejemos hasta aquí los comentarios vertidos para no distraer mucho su atención, y como siempre lo digo, si usted, le sirven los argumentos planteados, hágalos suyos, aprópiase de las ideas vertidas; ojalá tenga la oportunidad de plantearlos antes que su servidor ante un tribunal, si yo tengo la oportunidad, tenga la certeza de que are lo propio y, si se puede, tratare de compartir el resultado obtenido; de momento, le agradezco haber llegado al final de este pequeño análisis.