

IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL EN MÉXICO

Dr. Jorge Antonio García Gálvez
jorgarcia@uv.mx

L.C Adriana Marisol Salazar Díaz
msd.i@hotmail.com

Fecha de Recepción: 10.04.2014

Fecha de Aceptación: 11.05.2014

RESUMEN

El Dictamen Fiscal constituyó una herramienta de fiscalización para las Autoridades Tributarias, obteniendo un resultado positivo, ya que al mismo tiempo que se verificaba el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales se logró obtener una mayor recaudación en las Contribuciones.

En el ejercicio 2014 con las reformas aprobadas, el Dictamen Fiscal deja de ser obligatorio y se implementan nuevos instrumentos de fiscalización, como las llamadas Auditorías Electrónicas.

Palabras clave: Dictamen Fiscal, Fiscalización, Auditorías Electrónicas.

ABSTRACT

The Fiscal Opinion was an oversight tool for the Tax Authorities, obtaining a positive result because while proper compliance with tax obligations is verified elicited higher revenue in Contributions.

In 2014 with the approved reforms, the Fiscal Opinion no longer obligatory and new instruments of control, such as the so-called Electronic audits are implemented.

Keywords: Fiscal Opinion, Control, Electronic Audits.

Introducción

Es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, y este se lleva a cabo a través del pago de las contribuciones, por medio de los diferentes Impuestos que se han instituido en la legislación fiscal.

A pesar de los sistemas tributarios que implementa el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para el control de recepción de pagos de Impuesto y el adecuado cumplimiento de las obligaciones, se dan irregularidades en la presentación y pago de impuestos.

Por estos motivos el SAT emite mecanismos de fiscalización para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales así como la correcta

determinación del pago de impuestos. Es por ello que implemento auditorías a los estados financieros con la finalidad de verificar que se encuentran en adecuado cumplimiento de obligaciones.

El Dictamen Fiscal se instituye como una herramienta de fiscalización, adecuado para las necesidades de revisión que requiere el SAT, y con ello realizar las velicaciones pertinentes.

En este sentido el presente trabajo busca justifica la permanencia del Dictamen Fiscal en México, como una herramienta de fiscalización eficaz en la verificación del cumplimiento de obligaciones y pago de las contribuciones.

Al mismo tiempo se analiza el nuevo mecanismo de fiscalización que se implementa en el ejercicio 2014, las Revisiones Electrónicas, de acuerdo a lo establecido en Código Fiscal de la Federación con la reforma fiscal aprobada.

En el estudio también se presentan datos sobre la recaudación que se obtuvo durante los últimos años a través del Dictamen Fiscal.

Antecedentes

En 1959 se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaria de hacienda y Crédito Público (SHCP), para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en apego al decreto presidencial publicado del 21 de abril y fue en este mismo decreto donde se menciona por primera vez el dictamen fiscal, como un sistema de fiscalización.

En 1967 entra en vigor el Código Fiscal de la Federación (CFF), y en el artículo 85 se establecen lineamientos del Dictamen Fiscal y con ello se deroga el decreto de 1959. El CFF es actualizado en 1983, es ahora el artículo 52 el que rige las disposiciones sobre este Dictamen Fiscal, un año después se publica el reglamento del CFF en el cual los artículos del 44-bis al 58 hablan diversas reglas sobre el dictamen fiscal.

En 1987 se adicionan al CFF reglas sobre el Dictamen Fiscal, agregando un informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y una declaratoria de contador para efectos de devolución del impuesto. (López Cruz, 2009)

Posteriormente en 1990 se incorporó al CFF el artículo 32-a con el cual se vuelve obligatorio el Dictamen Fiscal; después de esta disposición durante los siguientes 10 años se publicaron modificaciones presentación y mejoras al envió, con la finalidad de obtener mejores resultados de los que ya se habían logrado.

Algunas modificaciones las menciona López Cruz (2009):

- Multa para los obligados a dictaminarse y que no lo realicen de hasta 40 mil pesos.

- La obligatoriedad a Dictaminarse para aquellos contribuyentes con ingresos superiores a 7.5 millones, y valor en activos mayores de 15 millones.
- A los Dictaminados se les permite compensar los impuestos federales de cualquier tipo que tenga a su favor contra ISR o IVA, a su carga; sin incluir el IVA a cargo por operaciones de comercio exterior.
- Amonestación y suspensión de tres a dos años para el contador público que no presente el Dictamen del que ya haya aviso suscrito.
- Se establecen los plazos para la presentación: julio para lo no obligados, agosto para los que sí lo están y septiembre para las controladoras que consoliden fiscalmente.
- Se vuelve obligatorio para los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Se adiciona una declaratoria del contador público para efectos de devolución de saldos a favor de IVA.
- La reducción del plazo de 3 meses a 15 días en el entero de impuestos que el contador haya manifestado como pendientes de cubrir a la fecha de entrega del dictamen. (pág. A8)

A pesar del avance tecnológico y de las actualizaciones que se hicieron los últimos años al Servicio de Administración Tributaria el Dictamen Fiscal siguió representando un sistema efectivo de auditoria para efectos fiscales, pues integra una revisión completa y además voluntaria para los contribuyentes que no están obligados logrando con ello verificar que sus obligaciones son cumplidas de manera adecuada y al mismo tiempo tienen la oportunidad de regularizarse en caso de que tengan obligaciones pendientes, sin generar costos adicionales para la autoridad fiscal.

Dictamen Fiscal

Se denomina Dictamen Fiscal al conjunto de información integrada por los estados financieros básicos y notas correlativas y los anexos requeridos por la autoridad fiscal. Es el documento que consiste en la opinión, que con base en un trabajo de auditoria emite un contador público independiente respecto de la información que se prepara para poner del conocimiento de la autoridad fiscal competente la forma en que el contribuyente cumplió, o no, con las obligaciones fiscales. (López Cruz, 2009).

Considerando de lo anterior que el Dictamen fiscal tiene como objetivo un control al cumplimiento de las obligaciones fiscales que los contribuyentes presentan durante un ejercicio fiscal, y al mismo tiempo verificar que cada uno de sus cálculos de impuestos fue realizado de manera correcta, a través de un contador certificado para ello.



López (2009) explica que en los 50 años que se lleva usando el dictamen fiscal son una prueba fehaciente de que es un instrumento que aporta credibilidad y confianza acerca de la forma en que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, pues explica que esta manera lo ha

reconocido el SAT al expresar categóricamente, en diversos foros técnicos, que no se va a derogar ese documento técnico, que emiten los contadores públicos como un trabajo de auditoría independiente; por ende, y partiendo del hecho de que para el SAT el Dictamen Fiscal es una valiosa herramienta de fiscalización indirecta, debe entonces ser un documento que le brinde a la autoridad fiscal lo siguiente:

- a) Información que sirva para fines de estadística tributaria
- b) Contener calidad de información, y no cantidad de información.
- c) Ser un instrumento ágil para la fiscalización
- d) Permitir validar la información contenida en el dictamen contra lo que el contribuyente presente en áreas del SAT distintas de fiscalización.
- e) Evitar duplicidad en la fiscalización que le realiza al contribuyente la Federación y los Estados
- f) Minimizar hasta donde sea posible los costos de fiscalización de la autoridad respectiva

El contenido del Dictamen Fiscal debe estar enfocado a los datos mínimos necesarios que de manera técnica y expedita le permita a la autoridad revisora cerciorarse respecto de si el contribuyente ha cumplido sus con sus obligaciones tributarias, o bien se detecte si existen impuestos pendientes de pago de impuestos y, de ser así, exigir lo incumplido. (López Cruz, 2009)

En el entendido de lo que menciona López Cruz, para el SAT el Dictamen Fiscal ha sido una herramienta de fiscalización a bajo costo en el que a la par de que se logra revisar a través de un profesional en la materia el cumplimiento adecuado d de las obligaciones, se logra que en el estricto sentido que el propio contribuyente de manera voluntaria corrija los errores emitido y pague las contribuciones que el Dictamen Fiscal arroja como pendientes.

El CFF establece, en su artículo 32-a, la obligación de dictaminarse de aquellos contribuyentes que se encuentren en los siguientes supuestos

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos superiores a 34 millones de pesos.
- Que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9º-A de la ley del Impuestos Sobre la Renta (LISR) sea superior a 69 millones y medio

o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en casa unos de los meses del ejercicio inmediato anterior.

- Las donatarias autorizadas, fusión y escisión.

Además, las personas físicas y morales con actividades empresariales que no estén obligadas a dictaminarse, podrán optar por hacerlo.

Con la normatividad establecida en este artículo del CFF de obligatoriedad de dictaminarse se abarca un gran número de contribuyentes, y logra que voluntariamente la gran mayoría del resto de los contribuyentes opten por fiscalizarse evitando con ello se generen revisiones automáticas del pago de contribuciones sin generar costos adicionales para las autoridades tributarias.

Conforme al artículo 52 del CFF establece que “se presumirán ciertos los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, que cuente con lo siguiente: que el contador público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos en los términos del Reglamento del Código Fiscal, para lo cual debe ser de nacionalidad mexicana con título de contador público; que sea miembro de un colegio profesional y cuente con la certificación correspondiente”, logrando con ello que el control de quien realiza este tipo de dictamen lo tenga la autoridad tributaria, y con ello disminuir en gran medida el hecho de que se puedan dar malas interpretaciones y opiniones favorables para los contribuyentes cayendo en el incumplimiento de las normas tributarias.

En gran medida el Dictamen Fiscal representa una revisión completa de las contribuciones realizadas por los contribuyentes, pues se encuentran regulado y establecido en ley cada una de las bases de presentación y cumplimiento para que con ello el SAT logre una revisión de un gran número de contribuyentes

Auditoria Electrónica

La reciente reforma fiscal tiene un efecto a unas revisiones más exhaustivas en el cumplimiento del pago de los diversos impuestos que existen en la legislación actual, la obligatoriedad de la facturación electrónicas a todos los contribuyentes a generado un control extremo de las operaciones comerciales que se realizan en el país y con ello un control en todos y cada uno de los impuestos establecidos en la legislación, también se implementó una nueva ley para el control de las operaciones realizadas y con ello atacar el lavado de dinero que actualmente a sido un problema para el país, junto con ello se eliminó el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, el Impuesto Empresarial a Tasa única, modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta así como al CFF en donde se modifica el artículo 32-A que establecía la obligatoriedad del Dictamen Fiscal haciendo para 2014 opcional solo para empresas con ingresos acumulados mayores a 100 millones de pesos.

De lo anterior y de las diversas modificaciones a las formas de presentar declaraciones y emitir comprobantes fiscales el SAT creara las llamadas Auditorías Electrónicas en donde a través de los comprobantes que emita para sus ingresos y los que le sean emitidos para sus gastos podrá realizar una conciliación automática con lo presentado en sus declaraciones de impuestos. Con estas auditorías pretenden que se sustituya el Dictamen Fiscal, pero actualmente el número de contribuyentes que se encuentra inscrito ante el SAT es tan grande que no se lograban revisar en un 100% los dictámenes que realizan los contadores públicos, no podrán hacer las revisiones en el mismo sentido del volumen de información de cada contribuyente inscrito ante la administración.

El artículo 53-b del nuevo CFF para 2014 establece el procedimiento de las Revisiones Electrónicas que podrá realizar las Autoridades Tributarias que al texto menciona lo siguiente:

“Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva”

La pre liquidación se entiende que el SAT determinara la omisión del pago de las contribuciones y notificara el saldo adeudado con la obligatoriedad de pagar con un beneficio intrínseco en el que pagara un multa reducida, o presentar pruebas fehaciente de que no se ha incumplido en las obligaciones, de acuerdo a lo que haya determinado el SAT,

“Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

- a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas.
- b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste”

Además de las pruebas que se exhiban ante el SAT para demostrar que no se han incumplido en las contribuciones, este podrá estimar que aun con ello no se puede determinar cómo favorable el resultado de la revisión, generando un requerimiento adicional en el cual solo tendrán 10 días para presentar la información solicitada, o en su defecto el SAT podrá solicitar información a un tercero con el fin de determinar que si existe incumplimiento.

Impacto en la recaudación

La eliminación de las auditorías a los Estados Financieros a través del Dictamen Fiscal tendrá un impacto directo en la economía Nacional, ya que no solamente afectara directamente a los contadores con registro para realizar este tipo de Dictamen, además de ello se perderá la posibilidad en donde eran los mismos contribuyente quienes optaban por realizar este tipo de revisiones y con ello cumplir con las normas que dicta la Autoridad Tributaria, sin embargo a pesar de que efectivamente en muchos casos era obligatorio la dictaminarían en la mayoría de ellos eran los mismos contribuyente quienes solicitaban este tipo de Auditorias y con ello determinar si se encontraban cumpliendo adecuadamente con las obligaciones fiscales que dicta el estado y en caso contrario realizar las correcciones necesaria y al mismo tiempo realizar los pagos que se realizaron inadecuadamente, con la reciente reforma esta opción ya no se encontrara disponible, ya que será la autoridad quien determinará si en sus obligaciones se han cometido errores y lejos de que los contribuyente lo tomen como una medida de control se tomaran como una agresión directa a sus contribuciones, ya que la mayoría de ellos se encuentran cumpliendo con ellas, pero no están exentos de cometerse errores, pero la reciente reforma ya no les otorgara la oportunidad de corregirlo teniendo con ellos que los contribuyentes se nieguen a realizar los pagos determinados y multas asignadas por estas nuevas auditorías electrónicas, derivando con ello en una disminución en la recaudación adicional que se lograba obtener con el Dictamen Fiscal.

En efecto, las reformas fiscales propuestas tienen el objetivo claro de gravar más a los mismos contribuyentes cautivos de siempre, al 40% de los participantes en la actividad económica que se encuentran dentro de la economía formal. No existen mayores propuestas para combatir al otro 60% que se encuentra en la informalidad, fenómeno que por otra parte es creciente.

Por otra parte, se mantiene el esfuerzo recaudatorio importante únicamente por parte de la Federación, pues los Estados han venido siendo únicamente receptores de las participaciones que de esta reciben, aproximadamente el 92 % del total de ingresos que perciben, sin que se les esté asignando la responsabilidad de hacer su propio esfuerzo recaudatorio. Concretamente, nos referimos, entre muchas otras, a reformas para este 40% tales como:

- Las reformas al Código Fiscal de la Federación y muy particularmente la relativa a la eliminación de la figura del Dictamen Fiscal, figura que tanto bien le ha hecho a la cultura fiscal y a la recaudación en nuestro país. (Cárdenas Guzmán , 2013)

Los últimos años el valor monetario de la recaudación en México gracias al dictamen fiscal con diferencias a cargo se refleja en millones de pesos tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Tabla 1¹

EJERCICIO	DICTÁMENES PRESENTADOS	DICTÁMENES PRESENTADOS CON DIFERENCIAS	MONTO RECAUDADO
2006	87513	9442	20,986'515,133
2007	89717	17683	19,639'188,400
2008	92167	18167	15,569'097,142
2009	92686	20522	19,151'653,960
2010	91149	16210	22,867'839,031
2011	87097	13714	09,259,749,524

Indirectamente se pierden un monto de recaudación aparte de la reflejada en la tabla 1 ya que al modificar el CFF el gran número de contadores registrados para realizar las auditorías pierden los ingresos obtenidos por la elaboración de Dictámenes Fiscales, y con ello el Impuesto que se generan por estos ingresos.

Conclusión

Para el SAT es necesaria la fiscalización, a través de diferentes herramientas que se han instituido para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que derivado del análisis realizado se puede concluir:

El Dictamen Fiscal como herramienta de fiscalización ha jugado un papel importante en el sistema tributario, pues ha cumplido con el cometido en la adecuada revisión de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que se dictaminan, ya sea que estuviesen obligados o no a hacerlo.

El gran número de dictámenes que se realizaban cada año, apporto además de las revisiones, una recaudación representativa para las contribuciones, pues los Contribuyentes que se dictaminan voluntariamente realizan el pago de diferencias que arroje la resolución del informe del contador público certificado.

Por otra parte el costo que generan estas revisiones a través del Dictamen Fiscal es absorbido en su totalidad por los contribuyentes, y generan ingresos para el contador público que lo realiza y esto a su vez genera contribuciones para la federación.

En 2014 las revisiones se realizaran de manera electrónica, dejando de lado el Dictamen Fiscal, y a su vez la oportunidad de que el contribuyente de manera voluntaria se fiscalice.

¹ Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C (2013)(http://archivos.diputados.gob.mx/Comisiones_LXII/Hacienda/P/011013/8.pdf, 20 de mayo de 2014)

El SAT determinara de acuerdo a la presentación que obre en su poder, el incumplimiento de obligaciones y exigirá el pago de las mismas, además de generar multas por el incumplimiento.

De lo anterior surge una preocupación para el contribuyente derivado de que ya no tendrá la opción de Dictaminarse en función de los beneficios adicionales que se obtenían con esta manera de fiscalizarse, pues ahora tendrá la incertidumbre de una determinación de impuestos y multas por parte de la autoridad sin prueba fehaciente de haberlo incumplido en sus obligaciones fiscales.

Referencias bibliográficas

- Cárdenas Guzmán , C. (11 de Septiembre de 2013). *Propuesta de Reforma Fiscal 2014 Visión del IMCP*. Obtenido de INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS:
http://www.ccpq.org.mx/docs/sep13/boletin_sept.pdf
- Carreón Sierra, P. (20 de Septiembre de 2013). EL IMCP COMUNICA: Importancia del Dictamen Fiscal. *EL FINANCIERO*.
- Eliminación de dictamen pegaría a la recaudación. (16 de Septiembre de 2013). *El economista*.
- Flores, L. (4 de Febrero de 2014). Aumentará en 25% número de auditorías fiscales. *El economista*.
- González Martínez, V. H. (2011). Nulidad de diferencias determinadas en dictamen fiscal. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 105-107.
- Hernández Priego , O., & Escobar Pérez, R. (2007). *Auditoría de Estados Financieros para Efectos Fiscales: Una propuesta para simplificar la revisión*. México DF: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
- Jiménez González, A. (2004). *Lecciones de Derecho Tributario* (9a. ed.). México DF: Thomson Learning.
- López Cruz, F. (2009). *50 aniversario Dictamen Fiscal* (18a. ed.). México DF: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- López Lozano, E. (2011). Ampliación del plazo para el Dictamen 2010 ante el SAT. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 82-84.

Pérez Becerril, A. (2005). *Dictamen Fiscal Análisis Jurídico*. México DF: Editorial Porrúa.

Rodríguez Lobato, R. (2003). *Derecho Fiscal* (2a. ed.). México DF: Oxford University Prezz México.

Sánchez Escárrega, A. (2011). Comentarios sobre el dictamen para efectos fiscales. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 90-92.

Dr. Jorge Antonio García Gálvez: Académico Investigador del Instituto de la Contaduría Pública de la Universidad Veracruzana

L.C Adriana Marisol Salazar Díaz: Licenciada en Contaduría egresada de la Universidad Veracruzana, actualmente estudiante del tercer semestre de la Maestría en Administración Fiscal y becaria CONACyT