



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA**

TRABAJO PRÁCTICO

**LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL ANTE LOS MECANISMOS
DE FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.**

PRESENTA:

C.P. Edgar Ponce Valdez

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN IMPUESTOS

TUTORES

**M.I. Martín López Cruz
Dra. Sandra Marcela Espitia González**

INTEGRANTE DEL COMITÉ TUTORAL:

Dr. Manuel Díaz Flores

Aguascalientes, Ags. a 25 de junio de 2023.

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como COTUTOR designado del estudiante **EDGAR PONCE VALDEZ** con ID 23120 quien realizó el trabajo práctico titulado: **LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL ANTE LOS MECANISMOS DE FISCALIZACION DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 26 de junio de 2023.



M.I. MARTÍN LÓPEZ CRUZ
COTUTOR de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como COTUTOR designado del estudiante **EDGAR PONCE VALDEZ** con ID 23120 quien realizó *el trabajo práctico* titulado: **LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL ANTE LOS MECANISMOS DE FISCALIZACION DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *él* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 26 de junio de 2023.

DRA. SANDRA MARCELA ESPITIA GONZALEZ
COTUTOR de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

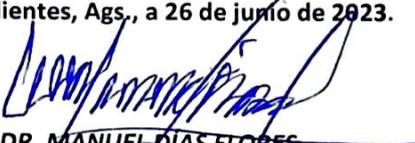
Por medio del presente como ASESOR designado del estudiante **EDGAR PONCE VALDEZ** con ID 23120 quien realizó el *trabajo práctico* titulado: **LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL ANTE LOS MECANISMOS DE FISCALIZACION DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *él* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 26 de junio de 2023.



DR. MANUEL DÍAS FLORES
ASESOR de *trabajo práctico*

c.c.p.- Interesado

c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

DR. FRANCISCO JAVIER PEDROZA CABRERA
DIRECCIÓN GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
P R E S E N T E

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico
Titulado: **LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL ANTE LOS MECANISMOS DE
FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.** presentado por el sustentante
EDGAR PONCE VALDEZ con ID **23120** egresado de la **Maestría en Impuestos**, cumple
las normas y lineamientos establecidos institucionalmente para presentar el examen de
grado y su autor cuenta con sus votos aprobatorios correspondientes.

Sin más por el momento, aprovecho la ocasión para enviarle un cordial saludo.

A T E N T A M E N T E
"SE LUMEN PROFERRE"
Aguascalientes, Ags., a 28 de junio de 2023.



M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

Fecha de dictaminación dd/mm/aaaa: 28/06/2023

NOMBRE: Edgar Ponce Valdez **ID** 23120

PROGRAMA: Maestría en Impuestos **LGAC (del posgrado):** Estudio de la situación fiscal e impositiva de las organizaciones

TIPO DE TRABAJO: () Tesis () Trabajo Práctico

TÍTULO: LA IMPORTANCIA DEL DICTAMEN FISCAL ANTE LOS MECANISMOS DE FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): A mayor recaudación de impuestos mayor beneficio para la sociedad en conceptos como Educación, Salud, Infraestructura, entre otros

INDICAR SI NO N.A. (NO APLICA) SEGÚN CORRESPONDA:

INDICAR	SI	NO	N.A. (NO APLICA)	SEGÚN CORRESPONDA:
<i>Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:</i>				
SI				El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
SI				La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
SI				Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
SI				Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
SI				Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
SI				El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
SI				Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
SI				Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
SI				Cumple con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)
<i>El egresado cumple con lo siguiente:</i>				
SI				Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
SI				Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
SI				Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
SI				Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
SI				Coincide con el título y objetivo registrado
SI				Tiene congruencia con cuerpos académicos
SI				Tiene el CVU del Conacyt actualizado
N.A.				Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)
<i>En caso de Tesis por artículos científicos publicados</i>				
N.A.				Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
N.A.				El estudiante es el primer autor
N.A.				El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
N.A.				En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
N.A.				Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
N.A.				La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado:

Sí
 No

FIRMAS

Elaboró:

* NOMBRE Y FIRMA DEL CONSEJERO SEGÚN LA LGAC DE ADSCRIPCIÓN:

M.I. Martín López Cruz

NOMBRE Y FIRMA DEL SECRETARIO TÉCNICO:

M.I. Martín López Cruz

* En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o miembro del comité tutorial, asignado por el Decano

Revisó:

NOMBRE Y FIRMA DEL SECRETARIO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO:

Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle

Autorizó:

NOMBRE Y FIRMA DEL DECANO:

M.F. Virginia Guzmán Díaz de León

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En cumplimiento con el Art. 105C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: Cuidar la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 105F las funciones del Secretario Técnico, llevar el seguimiento de los alumnos.

Agradecimientos

“La vida es un viaje, y el vivir agradecido hace de la vida un peregrinar. En un viaje, el éxito depende de alcanzar la meta, pero en una peregrinación, cada paso es la meta”.

David Steindl-Rast

Agradezco a mi casa de estudios la Benemérita Universidad Autónoma de Aguascalientes, por brindarme a bien el conocimiento necesario para obtener este grado académico, a través de todos los maestros que con su vocación y entrega me impulsaron a seguir adelante durante estos dos años.

Agradezco a todos los miembros de mi comité tutorial en especial al M.I. Martín López Cruz que siempre tuvo a bien el apoyarme y encaminarme con sus consejos para lograr el cometido, culminar este posgrado.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología mi agradecimiento por el apoyo económico recibido, que fue de gran utilidad para culminar este grado de estudios.

En general agradezco a todos los que directa o indirectamente formaron parte de este proceso de superación profesional, a quien tuvo a bien el impulsarme y motivarme a no rendirme y quedarme a medio camino.

Dedicatorias

“Cree en ti mismo y en lo que eres. Sé consciente de que hay algo en tu interior que es más grande que cualquier obstáculo”.

Christian D. Larson

A Dios, por darme la fortaleza de continuar día a día, por ayudarme a superar obstáculos y ser mi guía en todo momento; por darme tranquilidad en momentos de angustia, por darme la oportunidad de vivir y cumplir una meta más en mi vida.

A mi madre, que desde el cielo sigue guiándome y cuidándome, pues sin sus consejos no hubiera logrado encontrar ese propósito que tantas veces busque y no sabía que tenía tan cerca; gracias por creer en mí siempre y por no abandonarme cuando más necesitaba que me escucharas, porque una fuente de inspiración y motivación tan grande como lo eres tú, jamás se agotara.

A mi familia, por aguantar mis cambios repentinos de humor, por la falta de tiempo en este proceso tan importante para mí, por su apoyo incondicional y por sus palabras de aliento cuando más las necesitaba; porque una familia como la nuestra nunca te abandona ni te olvida. Los amo.

A mi colega, amigo, socio y confidente el C.P.C. y Dr. en Impuestos Oswaldo Medina Alcántar, por creer en mí e impulsarme a seguir adelante, por que el camino siempre es más fácil cuando se tiene cerca a personas que te inspiran a seguir creciendo profesionalmente y como ser humano. Gracias por crear magia y hacer de nuestras aventuras algo valioso siempre.

A mis amigos que siempre tuvieron cosas buenas por entregar como el tiempo de calidad que recibí, sus consejos y sobre todo las vivencias que hemos tenido, porque siempre me han ayudado a no sentirme más que los demás recordando que la humildad es una virtud, que jamás debemos de perder.

Índice general

Índice general.....	1
Índice de tablas	4
Acrónimos	5
Resumen.....	8
Abstract.....	9
Introducción.....	10
CAPITULO I:	
Planteamiento del problema.....	15
1.1 Datos de identificación del individuo u organización a atender.....	15
1.2 Marco Institucional	15
1.3 Delimitación del problema.....	16
1.4 Diagnostico	17
1.5 Justificación de la propuesta.....	18
1.6 Objetivos de la intervención.....	23
1.6.1 Objetivo general.....	23
1.6.2 Objetivos específicos	23
CAPITULO II:	
Antecedentes históricos	25
CAPITULO III:	
Fundamentación teórica.....	43
3.1 Concepto de Auditoria	43
3.2 Tipos de Auditoria.....	44

3.2.1 Auditoría Financiera o auditoría de Estados Financieros	44
3.2.2 Auditoría Fiscal	44
3.2.3 Auditoría Interna	45
3.2.4 Auditoría Externa	45
3.2.5 Auditoría Operacional	46
3.2.6 Auditoría Administrativa	47
3.2.7 Auditoría Gubernamental.....	47
3.2.8 Auditoría Ambiental.....	47
3.2.9 Auditoría Forense	48
3.2.10 Cuadro comparativo de algunos tipos de auditorías.	49
3.3 Concepto de Dictamen Fiscal	50
3.4 Mecanismos de revisión de contribuyentes por parte de la Autoridad Hacendaria.	52
3.4.1 Auditoría Electrónica	52
3.4.2 Sistema de Presentación de Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD).....	56
3.5 Marco conceptual.....	66
3.6 Sanciones por no cumplir con la presentación del Dictamen Fiscal habiendo optado por hacerlo.	69
3.7 Obligatoriedad de cumplir con la presentación de la información y documentación señalada por los contribuyentes que opten por presentar DF ..	70
3.8 Casos en qué los dictámenes no tendrán ningún efecto.	71
3.9 Del régimen opcional para grupos de sociedades	72
3.10 Requisitos para cumplir de las sociedades que se consideran Integradoras.....	72
3.11 Recaudación de impuestos federales mediante Dictamen fiscal.	73
3.12 Importancia del Dictamen Fiscal emitido por Contador Público.	75
3.13 Finalidad del Dictamen Fiscal	78
3.14 El Dictamen para fines Fiscales.....	80
3.14.1 Presunción de certeza del dictamen fiscal.....	83
3.14.2 Opinión del CPI ante la autoridad fiscal.	85

CAPITULO IV:

Estudio comparativo del Dictamen Fiscal: México – Colombia 87

4.1 Antecedentes Históricos en Colombia del Revisor Fiscal 88

4.2 Aspectos generales de la Revisoría Fiscal 92

4.3 La Necesidad de una correcta Revisión Fiscal. 95

4.4 Discrepancias y semejanzas en ambos países respecto de: la Revisoría Fiscal y Dictamen Fiscal. 96

CAPITULO V:

Estudio y análisis del Caso Práctico 108

5.1 El Dictamen Fiscal como herramienta de apoyo en la generación de información financiera de la empresa. 109

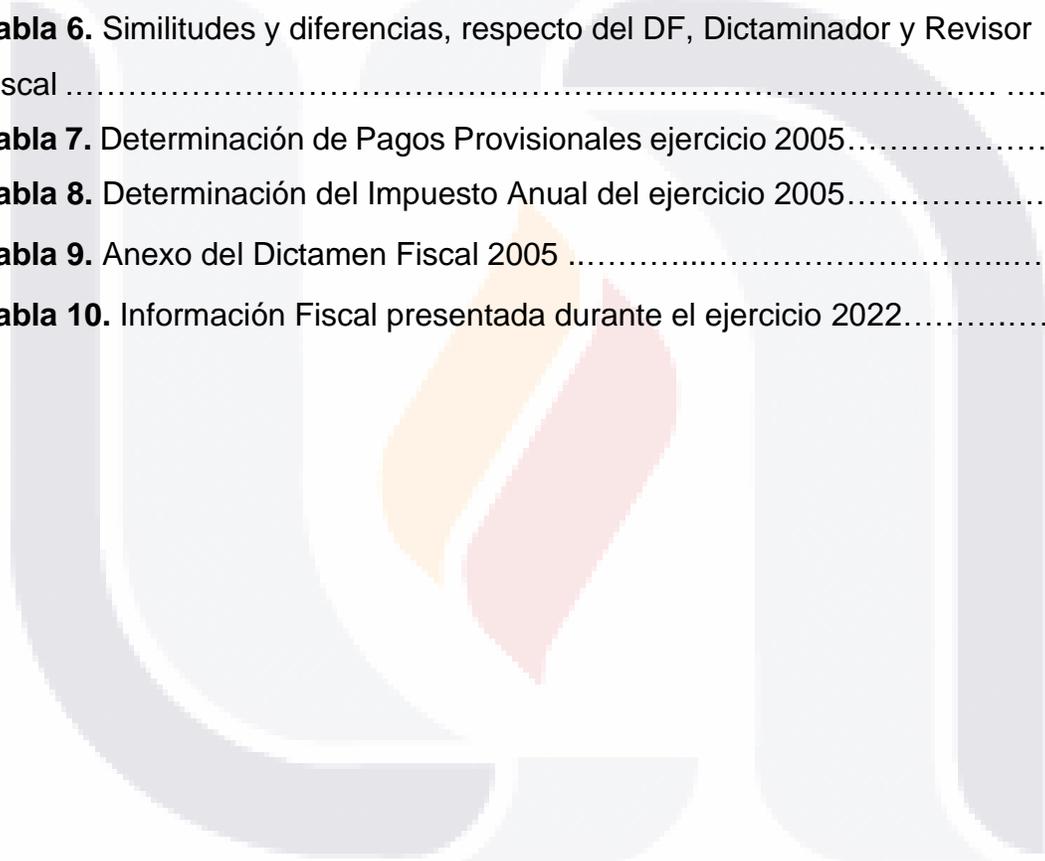
Resultados 119

Conclusiones..... 125

Bibliografía 129

Índice de tablas

Tabla 1. Resumen de antecedentes historicos.....	42
Tabla 2. Cuadro comprativo de algunos tipos de auditorias.....	49
Tabla 3. Contenido de la información alternativa al dictamen (sipiad).....	56
Tabla 4. Dinámica de Registros por Contador Público Registrado	60
Tabla 5. Contenido del Dictamen Fiscal 2019. "ESTADOS FINANCIEROS GENERAL"	63
Tabla 6. Similitudes y diferencias, respecto del DF, Dictaminador y Revisor Fiscal	106
Tabla 7. Determinación de Pagos Provisionales ejercicio 2005.....	111
Tabla 8. Determinación del Impuesto Anual del ejercicio 2005.....	112
Tabla 9. Anexo del Dictamen Fiscal 2005	114
Tabla 10. Información Fiscal presentada durante el ejercicio 2022.....	117



Acrónimos

AGAFF, Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

AH, Autoridad Hacendaria.

BMV, Bolsa Mexicana de Valores.

CEPAL, Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

CFF, Código Fiscal de la Federación.

CP, Contador Público.

CCP, Colegio de Contadores Públicos.

CEP, Código de Ética Profesional.

CONAA, Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento.

CPE, Contadores Públicos Extranjeros.

CPI, Contador Público Inscrito.

CPR, Contador Público Registrado.

CPUEM, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CU, Coeficiente de Utilidad.

DAFF, Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

DF, Dictamen Fiscal.

DFS, Dictamen Fiscal Simplificado.

DISIF, Declaración Informativa sobre su Situación Fiscal.

DGAFI, Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales.

DOF, Diario Oficial de la Federación.

ECCE, Estado de Cambios en el Capital Contable.

EF, Estados Financieros.

EFE, Estado de Flujo de Efectivo.

ERI, Estado de Resultados Integral.

ESF, Estado de Situación Financiera.

IMCP, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

IMPAC, Impuesto al Activo.

IMSS, Instituto Mexicano del Seguro Social.

INEGI, Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

INFONAVIT, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

INPC, Índice Nacional de Precios al Consumidor.

ISSIF, Información Sobre la Situación Fiscal.

ISR, Impuesto Sobre la Renta.

ISSSTE, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

IVA, Impuesto al Valor Agregado.

NAC, Norma de Actualización Continua.

NEPC, Norma de Educación Profesional Continua.

NIA, Normas Internacionales de Auditoría.

NIF, Normas de Información Financiera.

OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

RF, Reforma Fiscal.

RCFF, Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RMF, Resolución Miscelánea Fiscal.

SAT, Servicio de Administración Tributaria.

SHCP, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SEP, Secretaría de Educación Pública.

SIPIAD, Sistema de Presentación de la Información Alternativa al Dictamen.

SIPRED, Sistema de Presentación del Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales.

Resumen

El Dictamen Fiscal fue establecido como una herramienta para la fiscalización de la Autoridad Hacendarias para con los contribuyentes, obteniendo resultados satisfactorios, ya que al mismo tiempo era posible la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, logrando obtener una mayor recaudación en las Contribuciones. Sin embargo, para el ejercicio 2014 que, junto con las reformas aprobadas, deja de ser obligatorio y se implementan nuevos instrumentos de fiscalización, como las llamadas Auditorias Electrónicas que acompañan a herramientas como el Sistema de Presentación de la Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD) que tiene su origen en el año 2011, seguido por la Declaración Informativa Sobre la Situación Fiscal del Contribuyente (DISIF), la cual queda regulada en el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación y que a la postre modifica su nombre a Información Sobre la Situación Fiscal (ISSIF); este último, cumple con la función del dictamen fiscal sin serlo, pues la autoridad implementa la herramienta para contribuyentes que se encuentren en lo previsto del CFF, cuyo valor fiscal es establecido para todos aquellos que estén en los supuestos indicados, siendo los Grupos de Sociedades los que principalmente estarían cumpliendo con esta obligación fiscal.

En este sentido, es de considerar que los “grupos de sociedades” no son los únicos que pueden y deben contribuir al gasto público, pues en nuestro país se cuenta con diversos regímenes fiscales, por lo tanto, se cuenta con diversos contribuyentes que también pueden y deben aportar mediante sus contribuciones tal como lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Palabras clave: Dictamen Fiscal, Fiscalización, Recaudación, Contribución, Impuestos.

Abstract

The Tax Opinion was established as a tool for tax supervision from the Tax Authority towards its taxpayers obtaining satisfactory results as it was possible to verify the correct enforcement of fiscal obligations by the taxpayers achieving a greater taxation income. However, in the 2014 period, with the approved norms, the Tax Opinion stopped being mandatory and new fiscal instruments were implemented such as the Electronic Audit accompanied by tools such as the Sistema de Presentación de la Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD) created on 2011, or the Informative Tax Situation Return (DISSIF per its Spanish acronym) established in the 32-H Article from the Mexican Federal Tax Code (CFF per its Spanish acronym) currently named Tax Situation Informative Return (ISSIF per its Spanish acronym). The latter functions as a tax opinion without being one given that the authority implements it towards the taxpayers as recognized in the CFF and whose fiscal value is established to all those that are in the correct situation; principally being corporate groups the ones that will be fulfilling their taxation with this fiscal obligation. Therefore, it is necessary to consider that this type of taxpayers, corporate groups, are not the only ones that can and should contribute to the public expenditure given that in our country, Mexico, is ruled with an array of different Tax Systems; thus, with diverse taxpayers that can and should fulfill their fiscal obligation as established in the Political Constitution of the United Mexican States.

Key words: Tax Opinion, tax supervision, taxation income, contribution, taxes.

Introducción

El Dictamen Fiscal (DF) es una opinión plasmada en un informe que presenta el Contador Público Independiente o auditor (CPI) ante la autoridad hacendaria, con la cual se da cumplimiento a las disposiciones fiscales establecidas en la legislación. Los Estados Financieros (EF) de las entidades auditadas son la principal fuente para emitir la opinión puesto que, a través de ellos, se busca satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera que emite la entidad. Por lo cual, esta debe estar con base en las Normas de Información Financiera (NIF) mismas que son el sustento normativo pues, además de dar la estructura a cada estado financiero, buscan que al satisfacer las necesidades de los usuarios, estos puedan tomar decisiones acertadas respecto de sus negocios, situación por la cual el dictaminador toma como marco de referencia esta normatividad.

Sin embargo, con el paso del tiempo la Autoridad Fiscal (AF) considera que esta herramienta no cumple con los objetivos para los cuales fue creada y se emite una exposición de motivos para que deje de ser obligatorio para los contribuyentes que hasta ese momento debían cumplir con la obligación establecida por ella misma con fundamento en el CFF. En el momento en el que esto sucede, el padrón de Contadores Públicos Certificados disminuyo considerablemente, pues muchas empresas dejaron de solicitar sus servicios y por lo tanto el número de dictámenes se redujo considerablemente, situación que origino que la recaudación adicional en nuestro país disminuyera en aproximadamente 19 mil millones de pesos de forma anualizada. Si bien, las herramientas que suplían al DF debían seguir siendo un mecanismo de fiscalización, ya no eran un medio de recaudación por parte de la AF toda vez que se redujo el flujo de información contenía en estos.

Para todas las naciones del mundo siempre ha sido un tema importante la recaudación, de tal forma que es, mediante estos recursos el que se pueden ofrecer mejores servicios en diversas áreas que hacen que los países mejoren sus condiciones de forma importante, tales como, educación, salud, seguridad, medio ambiente, infraestructura vial, por mencionar algunos. Siendo así que, al bajar la

recaudación siempre habrá un decremento en los servicios mencionados y que por supuesto sigue quedando la sociedad en la vulnerabilidad. México no es la excepción a este tipo de problemáticas, que lejos de impulsar al crecimiento de la nación hace que ciertos sectores de la población retrocedan de forma importante, tal es así el desabasto de medicamentos en el sector salud, los difíciles accesos para que los jóvenes puedan llegar a las escuelas y que además el servicio educativo cuente con rezagos por la falta de apoyo en la preparación de los docentes, situaciones que ponen al descubierto la falta de recursos y que, aunado a las malas administraciones llevan a nuestro país a un estancamiento económico y social.

El 30 de abril de 1959, siendo presidente de los Estados Unidos Mexicanos el Lic. Adolfo López Mateos, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el decreto presidencial en el cual se indicaba que el dictamen fiscal tendría efectos fiscales; sin embargo, no fue hasta el año 1990 que se incorporó al Código Fiscal de la Federación (CFF) el Artículo 32-A que le dio el carácter de obligatorio a dicho instrumento fiscal tanto para personas físicas como para personas morales. Aunado a lo anterior, el dictamen tuvo presencia obligatoria hasta el ejercicio 2013, pues para el año 2014 cambia su obligatoriedad por una opcionalidad por parte de los contribuyentes, los cuales deberían de sujetarse a los lineamientos indicados en el Artículo 32-A del CFF. Estos requisitos establecidos son tres: 1) ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, 2) el total de los activos del contribuyente, y 3) la cantidad de trabajadores que forman parte de la entidad.

Al cesar su obligatoriedad, el DF se suprimió como una herramienta de fiscalización por parte de la autoridad y por tanto, para el contribuyente también dejó de ser un mecanismo de seguridad respecto de la información que emana de sus operaciones diarias a través de sus sistemas contables pues la certeza que daba el CPI al llevar a cabo la revisión de sus estados financieros dejó de estar presente. Esta situación represento quizá un ahorro en el pago de los honorarios de este, sin embargo, la calidad de la información se vio disminuida pues no contaban con una opinión

externa que avalara el cumplimiento de las necesidades tanto del contribuyente como del resto de los interesados en la información financiera.

Existen en nuestro país diversos tipos de auditorías, encaminadas cada una de ellas a situaciones u operaciones financieras distintas. Sin embargo, no todas ellas ayudan a tener una recaudación sana y efectiva por parte de la AF, aunque si son de apoyo para el contribuyente de cierta forma, como puede ser para evitar fraudes dentro de sus organizaciones o bien detectar el o los fraudes que están siendo perpetrados por colaboradores de la misma; el correcto control interno cuando se cuenta con auditores internos que vigilen el cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos para que la empresa pueda ser generadora de información financiera, contable y operacional de forma correcta que ayude a la toma de decisiones acertadas, evitando de esta forma riesgos que pudieran llevarla a suspensión de actividad o a la liquidación de la misma.

Es por ello que la auditoría externa tiene un gran papel en el desarrollo del ente económico pues esta auditoria la realizan personas distintas a los colaboradores de la empresa y dan su opinión respecto de situaciones que pueden comprometer la integridad de ella o bien llevan a cabo la corrección de errores cometidos por parte de las personas encargadas de realizar registros contables, determinar las contribuciones a las que son sujetos y que la autoridad recibirá mediante las respectivas declaraciones enviadas por los portales que para tal efecto han sido creadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través de sus diversas administraciones como son el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Por lo tanto, al dejar de elaborar y enviar el DF, el contribuyente descuido mucho la parte del control interno llegando a puntos críticos en la generación de información financiera y fiscal.

Es la propia auditoría interna mediante el CPI la encargada de la elaboración y envío del DF, pues solo este profesionista puede plasmar su firma en el documento, debido a que es la propia AF quien limita a los Contadores Públicos a dar certeza de que la información que emana de los Estados Financieros (EF) es

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

razonablemente correcta y mediante una opinión quede de manifiesto esta situación. Para que este profesionista cuente con esta credibilidad por parte de la autoridad, tiene que someterse a exámenes ante organismos reconocidos por esta y formar parte de un organismo encargado de regular la profesión de la contaduría, siendo el más conocido por todos el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), a través del Colegio de Contadores Públicos (CCP). De tal manera que la información enviada de manera digital por internet dentro del portal que fue creado por el SAT no es en todos los casos necesario que personal que labora para la SHCP revise de forma minuciosa, pues como se mencionó, el DF fue enviado por profesionales que han acreditado la confianza ante la autoridad y organismos certificadores y que por lo tanto dan certidumbre de los hechos plasmados en esta herramienta.

Las personas físicas o morales que siguieron optando por continuar con la presentación del DF, deben seguir cumpliendo con lo establecido en la legislación pues de no hacerlo, se harán acreedores de sanciones económicas que pudieran poner en riesgo sus flujos de efectivos y quizá el perder liquidez no sea una opción de crecimiento de estos. Es aquí donde la importancia del DF se hace presente, mismo que debe tomarse con seriedad puesto que queda de manifiesto que como herramienta es un apoyo importante no solo para la AF sino para quien decide entregarlo a la autoridad. El CPI cuenta con la calidad profesional ya que, debe comprobar ante la AF año con año que ha seguido preparándose en aspectos fiscales y que por lo tanto cumple con la Norma de Educación Continua (NEC) y que el propio CCP avala mediante constancias dirigidas a la autoridad, por lo tanto, tanto el contribuyente como el Fisco tienen la confianza de que la información generada y enviada a través del DF generara pocos riesgos económicos y financieros para los involucrados.

Es necesario hacer notar que no todos los países del mundo cuentan con este tipo de herramientas o bien que si cuentan con ella no obtienen los resultados esperados, puesto que deben ser acondicionados para objetivos propios y todos los

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

sujetos pasivos y autoridades fiscales son distintos con necesidades diversas; tal es el caso de Colombia que su sistema de DF está basado en la política fiscal de México. Sin embargo, existen diferencias entre los encargados de dictaminar en nuestro país (México) y los revisores fiscales y el especialista encargado de la dictaminación en Colombia, las cuales se abordan dentro del capítulo 4 de este documento, resaltando desde luego, las formas y los encargados de la presentación del documento.

Dentro de la aplicación del caso práctico es necesario mencionar que la contribuyente dejó a un lado el DF y siguió su rumbo sin el apoyo de este, llegando a tener dificultades internas con la falta de control en las operaciones que emanan de ella y que a la postre se convirtieron en problemas con la AF, al dejar de presentar sus impuestos de manera correcta en tiempo y forma. Si bien, el DF no es todo para que una entidad económica se vea en situaciones complicadas si les dan la certeza de que las cosas se están haciendo encaminadas a un buen crecimiento económico y fiscal. Es por ello por lo que, se hace hincapié en la importancia que tiene el DF para todo tipo de sociedades y personas físicas sin importar el tipo de actividad en la que se desenvuelvan dentro del país.

La información contenida en el presente documento ha sido recogida de la propia información publicada por la AF en sus páginas oficiales; el IMCP emite información importante respecto del avance que ha tenido este mecanismo de fiscalización en el paso del tiempo y por esto, resulta importante reconocer que la información consultada en sus publicaciones y paginas oficiales es de gran importancia y da credibilidad a este trabajo. De igual forma autores que han considerado este tema importante han sido citados y con los cuales se tienen afinidades o discrepancias respecto de la manera en que tratan el tema.

CAPITULO I: **Planteamiento del problema**

1.1 Datos de identificación del individuo u organización a atender

El presente trabajo practico resulta tema de interés tanto para personas físicas como personas morales que cumplan con los supuestos establecidos en el CFF, específicamente en el Artículo 32-A. Debido a que en él se indican los requisitos que se tienen a efecto de que se opte por dictaminar sus EF, indicando además, la necesidad que se tiene la dictaminación de estos, no solo para la Autoridad Hacendaria (AH), sino para el mismo contribuyente pues, al elaborar y presentar el dictamen existe una obligación presente para continuar con controles eficaces para el reconocimiento de sus operaciones financieras y fiscales. Esto se ve reflejado en correctas tomas de decisiones por parte de los directivos de las organizaciones que desarrollan este mecanismo implementado por la AH.

1.2 Marco Institucional

La información analizada fue proporcionada por una empresa del sector privado dedicada a la fabricación de implementos agrícolas misma que durante un periodo de tiempo mantuvo sus EF dictaminados hasta que la autoridad elimino la obligación, dejando está en manos del propio contribuyente quien pudiera optar por continuar con la presentación de este mecanismo que sirvió de apoyo a la autoridad y, que en determinado momento, considero que no sería necesaria su presentación. Este hecho dejo entre ver que a pesar de ya no ser requerido por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), seguía siendo de utilidad para los diversos contribuyentes, pues de continuar con el sentido riguroso de la información, el control de las operaciones contables y fiscales no sufrirían deficiencias en su presentación y seguiría siendo la toma de decisiones algo sencillo para los contribuyentes.

1.3 Delimitación del problema

Es de suma importancia que el estado mexicano, al igual que cualquier otra nación, puedan hacer, mediante diversos mecanismos, la recaudación de impuestos que a su vez se traduce en el ingreso que la federación utilizara para los diversos programas como son salud, educación, infraestructura pública, apoyos para el campo, medio ambiente, entre otros, los cuales se desarrollan a lo largo del tiempo. Es por ello por lo que es de suma importancia contar con el control de los mecanismos a través de los cuales la autoridad obtiene los recursos para el cumplimiento de sus obligaciones. Para ello es importante recordar que es nuestra propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) la que indica en su Artículo 31 fracción IV la obligatoriedad para que todos los mexicanos, tanto personas físicas como personas morales, de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa. Siendo la SHCP a través del SAT la encargada de que estos lineamientos sean acatados mediante diversos sistemas, cuidando siempre, el cumplimiento voluntario de las diversas disposiciones fiscales e incentivando a la población en general para el desarrollo favorable de la obtención de recursos.

El DF se creó como un instrumento de fiscalización para las necesidades que requiere el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en cuanto a revisión se refiere y, con ello, realizar las observaciones pertinentes. En este tenor, el presente trabajo busca justificar la permanencia del Dictamen Fiscal en México como un mecanismo de fiscalización apto y objetivo en la revisión del cumplimiento de obligaciones y el correcto pago de las contribuciones. Al mismo tiempo, se valora el nuevo mecanismo de fiscalización que se implementa a partir del ejercicio fiscal 2014, al desaparecer el DF como obligatorio en territorio nacional mediante las revisiones electrónicas de acuerdo con lo establecido en CFF con la Reforma Fiscal (RF) aprobada.

Al desaparecer el DF como obligatorio, desaparece con él la recaudación adicional que se recibía, traduciendo esto en falta de apoyo a sectores vulnerables dentro de la sociedad, al sector salud, a la educación entre otros.

1.4 Diagnostico

Desde el ejercicio fiscal de 2014 el DF sobre EF, dejó de ser obligatorio para los contribuyentes que se ubicaran en la situación jurídica de hecho establecida en el CFF, considerando ser, en primera instancia, una herramienta obsoleta o innecesaria para los contribuyentes. Aunque el dictamen para efectos fiscales se convirtió optativo para todos los contribuyentes, este sigue ofreciendo un mecanismo de protección patrimonial para estos, ya que el trabajo del auditor compete desde el análisis del ambiente del control interno, análisis financieros, detección de errores, hasta la presentación del SIPRED, herramienta que la autoridad hacendaria utiliza para la verificación de la información de los contribuyentes, y de esta manera se cerciora del cumplimiento cabal de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que efectúan la presentación.

Por lo tanto, resulta ser un tema de interés medir el impacto de la eliminación de la obligatoriedad del DF de EF para efectos fiscales sobre dichos contribuyentes, los procesos de fiscalización de la autoridad hacia los mismos y la posición del dictamen en la actualidad. Reconociendo que en nuestro tiempo dicho mecanismo de control sigue siendo una herramienta óptima para la autoridad hacendaria respecto del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Por lo tanto es necesario como ya se ha mencionado que sea posible el regreso de la obligatoriedad del DF para los contribuyentes que cuentan con volúmenes de operaciones financieras importantes y no solo como lo ha establecido la autoridad hacendaria para grandes contribuyentes, es decir, para quienes superan ingresos superiores a los 1,650 millones de pesos, cantidad fijada a partir del ejercicio 2022 para los contribuyentes que se mencionan.

Continuar de manera óptima con este control significaría tanto para la autoridad como para los contribuyentes mejoras continuas en el ámbito económico, pues por un lado existiría un control eficaz en la validación de la información por parte del fisco, puesto que el DF es elaborado y presentado por profesionistas independientes, quienes son los encargados de dar la certeza a la información generada por las entidades económicas y que ante la autoridad tiene validez y da certeza del cumplimiento de las obligaciones fiscales y por otro lado significaría para el contribuyente seguridad en la generación de su información financiera y fiscal.

1.5 Justificación de la propuesta

Según la Organización para la Economía, Cooperación y Desarrollo (OCDE, 2022) México está en recuperación pues la pandemia de SARS-COV-2 dejó sin duda grandes estragos económicos y sociales. Los trabajadores que permanecen dentro de la informalidad, las mujeres y los jóvenes fueron principalmente los afectados, lo que encolerizó los desafíos sociales a largo tiempo. El sólido marco de política macroeconómica del País protegió la estabilidad macroeconómica. Sin embargo, las perspectivas de crecimiento a mediano plazo se han debilitado y el crecimiento en las últimas dos décadas ha sido muy bajo. Las tasas de pobreza y las desigualdades regionales han seguido creciendo. La informalidad, la exclusión financiera o la corrupción han sido los obstáculos principales para el crecimiento de la productividad en el país. Las bajas tasas de participación femenina y la débil inversión desde 2015 también han sido factores que han afectado las perspectivas de crecimiento a mediano plazo que se tenían para el territorio. Mantener y fortalecer el sólido marco de política macroeconómica de México es clave para la estabilidad (OCDE, 2022).

La pandemia puso de manifiesto cómo los aumentos recientes de pobreza, así como, las desigualdades y las brechas de género presentan un desafío a largo tiempo para aumentar la inclusión y el crecimiento de la nación. Para elevar los estándares de vida se requerirá un gran impulso para lograr el crecimiento de la

productividad mejorando el ámbito empresarial, incluso mediante la lucha contra la corrupción y la mejora de las habilidades en toda la población.

En cuestión de expansión de la economía se está proyectando de entre un rango del 1,9% en 2022 y un 2,1% para 2023; por lo tanto, el consumo se verá favorecido, pues existirá paulatinamente una mejora gradual del mercado de trabajo, así como por el aumento de la proporción de población vacunada. De igual forma, las exportaciones continuaran beneficiándose de una profunda integración en las cadenas de valor internacionales y de una recuperación gradual del turismo. Los proyectos de infraestructuras públicas previstos impulsarán la inversión. La inflación se situará en el 6,9% en 2022, y retrocederá hasta el 4,4% en 2023.

La economía se está recuperando de la recesión inducida por la pandemia. La producción de manufacturas y las exportaciones superan los niveles anteriores a la pandemia y los servicios están cobrando fuerza. Los trabajadores informales, las mujeres y los jóvenes se han visto especialmente afectados por la crisis, y esto ha amplificado desigualdades que vienen de lejos. El gran potencial de México para convertirse en una economía de crecimiento fuerte sigue sin materializarse y el crecimiento en las últimas décadas ha sido escaso. El renovado tratado comercial de América del Norte podría dotar de nuevo impulso al crecimiento. No obstante, se necesita un amplio programa de reformas para reactivar la inversión y dar un vuelco a la productividad (OCDE, 2022).

Para la OCDE en su artículo Perspectivas sobre las principales políticas, 2022 los ingresos han demostrado una gran capacidad de resistencia durante la pandemia y el déficit público solo aumento ligeramente para el ejercicio 2020. Según las elasticidades fiscales históricas, los ingresos tributarios tendrían que haber disminuido significativamente, dada la caída de la actividad, pero en cambio hubo un ligero aumento. Esto a raíz de los cambios en el Código Tributario y por una mayor persecución de casos de obligaciones tributarias pendientes, lo cual dio lugar a importantes acuerdos tributarios con varias empresas de gran tamaño. Los ingresos de igual forma se vieron sustentados por los fondos de estabilización, así

como por un hábil programa de cobertura petrolera, que salvaguardo las cuentas fiscales de la caída de los precios del petróleo en 2020. Como resultado de esto, el déficit público tuvo un ligero aumento y la medida oficial de la deuda pública aumento desde el 44% del PIB a finales de 2019 hasta el 55% al cierre de 2020, debido al déficit público, la depreciación del peso y la caída del PIB. Se prevé que el déficit para el ejercicio 2022 se mantenga sin cambios y que este vaya disminuyendo poco a poco. Por consiguiente, la orientación fiscal a corto plazo, pese a seguir siendo prudente, es menos restrictiva de lo recogido en el presupuesto de 2021. Se trata de un cambio bienvenido, ya que apoyara ligeramente la recuperación de las finanzas del país. En caso de que la recuperación no se presente o en caso de que la pandemia se reactive, estaría justificado aumentar aún más el gasto social y sanitario y retrasar la reducción del déficit.

Los gobiernos recaudan ingresos principalmente con dos propósitos: financiar los bienes y servicios que brindan a los ciudadanos y las empresas, y cumplir su función redistributiva. La comparación de los niveles de ingresos públicos entre países proporciona una indicación de la importancia del sector público en la economía en términos de recursos financieros disponibles. La cantidad total de ingresos recaudados por los gobiernos está determinada por decisiones políticas pasadas y presentes. Este indicador se mide en miles de dólares per cápita y como porcentaje del PIB. Todos los países de la OCDE compilan sus datos de acuerdo con el Sistema de Cuentas Nacionales de 2008 (SCN 2008) (OECD, General government renewe (indicator), 2022).

Para la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) menciona que para lograr un crecimiento sostenible es necesario mejorar la forma en la que es manejado el gasto público, considerando para esto la reducción en la brecha social y por lo tanto en el impulso de la economía con acciones que cumplan con el desarrollo económico, social y ambiental. Para esto es necesario incrementar la recaudación fiscal así como regular su progresividad y cuidar que exista reducción

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

en la pobreza, buscando el equilibrio en los ingresos obtenidos por las familias, es decir, que la riqueza sea más uniforme a nivel nacional (Titelman, D. 2023).

Herramientas como el DF, son elementos necesarios para que en nuestro país exista una creciente recaudación fiscal que conlleve de manera sólida al crecimiento sostenido del país y de esta forma se puedan seguir impulsando, los objetivos específicos de nuestro gobierno, como son el posible crecimiento de infraestructura educacional, mejoramiento en el sector de salud, apoyo a pequeños y grandes empresarios por destacar algunos; así, se vuelve indispensable el hablar del retorno de esta herramienta que durante muchos años fue impulsor en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

Al hablar de crecimiento de una nación es importante reconocer que existe deuda pública que como objetivos de numerosos países es lograr la disminución de esta. Sin embargo, situaciones como la cancelación de herramientas con carácter fiscalizador y recaudador como son en México el DF, llevan a contar con menos recursos económicos y por lo tanto, se ven en la necesidad de recurrir al endeudamiento como país y, por tal motivo su deuda con el banco mundial en lugar de disminuir tiende a aumentar de manera considerable, pues es importante que se cumpla con los presupuestos establecidos para el logro de objetivos específicos en cada ejercicio fiscal.

Es así como para el ejercicio fiscal 2010 para efectos de los Artículos Tercero y sexto del Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, mismo que fue publicado el 30 de junio de 2010, surgieron modificaciones en lo relacionado con la presentación del Dictamen Fiscal y fue en la Regla Miscelánea II.13.5.2 donde menciona que:

“Los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A, fracción I del CFF, y opten por no presentar el dictamen fiscal, lo manifestarán en la declaración normal del ISR que

corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción de referencia; dicha opción se deberá ejercer dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración normal del ejercicio del ISR”.

Para el ejercicio fiscal 2014, la autoridad hacendaria consideró que no era necesario, y por lo tanto forzoso, que las entidades dictaminaran sus estados financieros para efectos fiscales, dejando dicha obligación como una simple opción para el contribuyente que se encontrara en la situación jurídica de hecho. Esta situación propició que un gran número de entidades desertaran en el cumplimiento de su dictamen fiscal, considerando que ya no poseía un beneficio el auditar sus estados financieros por un contador público independiente. Sin embargo, la no obligatoriedad trajo consigo desconcierto por parte del gremio de los Contadores Públicos, y con esto surge un pensamiento de desmotivación llegando hasta la apatía respecto de la importancia que este mecanismo representaba, no solo para la contaduría, sino que también para para los empresarios, puesto que el auditar sus EF ofrecía bondades para la entidad ya que es una labor específica del CPI respecto de su información financiera, pues con ella se da el cumplimiento tanto a las obligaciones fiscales como posibles obligaciones de índole legal.

Aunque en primera instancia el DF sea considerado útil solo por el cumplimiento de la obligación fiscal, es imperante señalar las ventajas de dicho instrumento, para pequeños, medianos y grandes empresarios, ya que si bien el dictamen fiscal no tiene fe pública, ofrece un respaldo en la evaluación de su sistema de control interno, el establecimiento y seguimiento puntual de políticas contables, cumplimiento cabal de un marco de información financiera aplicable, el correcto cálculo y determinación de diferencias de las distintas contribuciones, entre otros aspectos, lo que resulta ser de valiosa ayuda para el contribuyente en los procedimientos administrativos que pudiera enfrentar.

Los informes emitidos por el CPI derivados de las auditorias, explican las funciones y responsabilidades del propio profesionista independiente, así como, las

responsabilidades que tiene la entidad al emitir la información financiera tomada como base para la aplicación de los procedimientos necesarios para dar certeza de que la misma es correcta en los aspectos materiales; estos informes son entregados a los dueños, accionistas o dependiendo del tipo de entidad y su tamaño a los representantes de los accionistas. Para la auditoría es de suma importancia que se le dé el interés suficiente a la información entregada por el CPI y en muchas ocasiones los accionistas no tienen dicho interés y es necesario que se explique el contenido y resultado de la auditoría practicada para que este trabajo sea valorado y reconocido como un servicio necesario para la entidad, pues de esta podrán emanar tomas de decisiones adecuadas para la organización.

1.6 Objetivos de la intervención

1.6.1 Objetivo general

Evaluar el aspecto fiscal, administrativo y contable de los contribuyentes que en la actualidad solamente pueden optar por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por medio del análisis de casos.

1.6.2 Objetivos específicos

Comprobar por parte de los directivos, socios, accionistas o responsables de gobierno de la entidad la importancia de la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

Conocer la evolución del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por el contador público certificado, describiendo su desarrollo y características de este.

Establecer los aspectos legales, reglamentación, clasificación y operatividad del dictamen fiscal, así como su uso en la actualidad, para con ello generar el marco legal en el cual se desenvolverá el presente trabajo.

Exponer y definir las regulaciones fiscales establecidas en el Código Fiscal de la Federación, la ley de ISR y reglas misceláneas para los sujetos que se encuentren en la situación jurídica de hecho, compilando las disposiciones relacionadas que resultan ser de vital trascendencia en el documento en estudio.



CAPITULO II: **Antecedentes históricos**

La evolución del DF desde el momento en que surge como parte de los mecanismos de fiscalización hasta nuestro tiempo en donde las leyes y reglamentos han sufrido cambios, debido a la necesidad respecto de los cambios que la propia autoridad ha observado con relación a tecnologías, economía, sociedad dentro de nuestro país pero que a su vez sea en armonía con las disposiciones internacionales.

Es sin duda importante señalar que tal y como se indica en nuestra CPEUM promulgada en el año 1917, dentro de su artículo 31 fracción IV que, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público debiendo ser esto a través del cumplimiento de las diferentes contribuciones que tengan a su cargo, cuidando siempre la proporcionalidad y equidad en los mismos tal como nuestra Carta Magna lo indica.

A pesar de que la autoridad hacendaria ha implementado sistemas que permitan controlar la obtención de las contribuciones por parte de los contribuyentes, así para cuidar que se cumplan de manera correcta las obligaciones adquiridas por parte de los contribuyentes, suceden irregularidades tanto en la presentación como en la recaudación de estas. Es por esto por lo que, el SAT tiene a bien el poder emitir herramientas que permitan fiscalizar y a la vez permitan la verificación de que el sujeto pasivo en este caso el contribuyente lleve a cabo una correcta determinación y entero de sus impuestos. Precisamente la autoridad basada en la necesidad de obtener recaudaciones sanas comienza con las revisiones de EF mediante auditorias, pues de esta forma verifica que el contribuyente cumpla de manera adecuada con sus obligaciones fiscales.

En el año 1959 mediante el decreto presidencial instruido por Adolfo López Mateos quien en ese momento ostentaba el cargo de presidente de la república mexicana, fue instaurada como parte de la SHCP una nueva dirección denominada como Dirección General de Auditoria Fiscal Federal (DGAFF) cuya función es investigar y

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

cuidar que las obligaciones de carácter fiscal sean acatadas y enteradas de forma correcta por cada uno de los sujetos pasivos. También fue establecido un control mediante registro de contadores públicos que llevarían a cabo la revisión de los estados financieros de forma anual con el objeto de ser dictaminados en materia fiscal.

Para el 18 de enero de 1962 es publicado en el DOF el Oficio 102-119 en el que se señalaba que todo aquel contribuyente que hubiese presentado su DF a través de CPR ya no sería revisado por la DGAFF en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR) por sus ejercicios dictaminados.

El 1 de abril de 1967 entra en vigor el nuevo CFF, mismo que fue publicado el 30 de diciembre del año anterior, en el cual señala en el artículo 85, cuáles serán los requisitos aplicables al DF. En 1980 en el mes de abril siendo día 9, fue emitido el reglamento del CFF respecto del art. 85 y para el último cuatrimestre del mismo año son publicadas en el DOF las pautas relativas para la preparación y envío del dictamen fiscal respecto de los estados financieros en materia fiscal. Durante febrero de 1981, marzo 1982 y marzo 1983 se dieron a conocer a los contribuyentes cuales serían los puntos que se deberían aplicar respecto del dictamen fiscal.

Siendo 31 de diciembre de 1981 es publicado en el DOF el CFF entrando en vigor el 1 de enero de 1983, mismo que sigue vigente hasta nuestros tiempos; es en este Código que dentro del artículo 52 se indicó cuáles fueron los requisitos que debieron ser aplicados con respecto al DF. Con fecha del 29 de febrero de 1984 es publicado el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) mismo que también sigue vigente hasta nuestro tiempo y es en los artículos del 45 al 58 en los que se señala de manera puntual que aspectos están relacionados al dictamen fiscal.

El DOF con fecha 23 de octubre de 1987 contiene la publicación de las reglas generales de carácter fiscal relativas al DF en las que se señala el informe adicional respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) así como la declaratoria de Contador Público para poder obtener las devoluciones de IVA. Una vez más en 1988 a través

del DOF son publicadas reformas al RCFF en las que se involucra al DF, pues resalta el hecho de una disminución significativa en el número de anexos que deberían presentarse.

Para 1990 y hubo modificaciones al reglamento interno de la SHCP, donde se determina la modificación del nombre de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal (DGAFF), siendo acordado denominarla Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), mismo que en la actualidad conserva. Sin embargo, es en este mismo año 1990 que se incluye dentro del CFF el Artículo 32-A que da la obligatoriedad a ciertos contribuyentes respecto de la elaboración y envío del DF, siendo esto, tanto para personas físicas como para personas morales, por el ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 1990, pues en él se indican los requerimientos que los contribuyentes deberían seguir para estar en condiciones de realizar la presentación de este instrumento de fiscalización, siendo a partir de esta reforma que se indica la existencia de contribuyentes obligados y contribuyentes que de manera voluntaria realizarían su elaboración y presentación del mismo (CFF, 1990).

Para 1991 son publicadas en el DOF algunas adecuaciones tales como las reglas para presentar los avisos e informes teniendo como fecha máxima el 15 de marzo del mismo año, dando además la precisión que sería el primer ejercicio a dictaminar el terminado el 31 de diciembre del año anterior, indicando cuáles serían los archivos y documentos que se utilizarían, de la misma manera fue señalando que la presentación del DF sería mediante diskette y que los contribuyentes que presentaran esta información podrían disminuir de manera inmediata el Coeficiente de Utilidad (CU) aplicado en la determinación de los pagos provisionales.

En este mismo año, siendo 23 de octubre se publican en el DOF algunos lineamientos que modificaban la forma en la que debía integrarse el cuadernillo del Dictamen Fiscal Simplificado (DFS) para aquellas personas que tienen autorización para recibir donativos, la regla en cuestión es la 26-A de la RMF aplicable para el ejercicio fiscal 1991; la información respectiva a los lineamientos que debieron contener los

anexos que integran el informe se encontraban dentro de la Regla 26-B de esta RMF.

En el DOF publicado el 20 de diciembre de 1991, vuelven a ser publicadas reformas al CFF así como los cambios que tienen que ver con el DF, entre las que destacan, que las personas físicas deberán solo dictaminarse respecto de sus actividades empresariales en caso de que se encuentren dentro de lo indicado artículo 32-A del CFF, de igual forma se incrementa el parámetro relacionado con la obtención del ingreso quedando para este ejercicio en \$5,850,000.00, el valor de los activos en \$11,700,000.00, estos parámetros son actualizados año con año con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

Las personas morales que sufran escisiones o fusiones se incorporan con la obligación de presentar el DF, haciéndolo en el ejercicio en el que suceda este hecho y en los 3 ejercicios siguientes; es importante señalar que, los organismos descentralizados, empresas de participación estatal y los fideicomisos públicos, son otros más que aparecen con la obligación de presentar la información relativa al DF.

Fue incorporado en el artículo 67 del CFF, el tiempo con el que cuenta la autoridad fiscal para que se determinen alguna omisión por parte de los contribuyentes y que será suspendido cuando sea esta misma autoridad la que se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación a través de la revisión del DF. En el artículo 73 del ya citado CFF es adicionada la fracción III, en la que se indica que, si dentro del DF se detectan impuestos que aún no han sido pagados y estos son enterados en un periodo mayor a los 90 días siguientes al envío del DF, se hará acreedor a una multa y por lo tanto, se entenderá que no fueron enteradas con oportunidad y como consecuencia se reconocerá que la obligación no fue presentada de forma espontánea.

Dentro del DOF del 31 de marzo de 1992 surgen nuevamente algunas modificaciones que tienen relación directa con el DF, destacando la obligación del CP de cumplir con la Norma de Actualización Continua (NAC) o en su defecto

presentar cada año un examen ante la SHCP. El DF de EF así como el DFS será presentado en diskette y además se incorpora información adicional al cuaderno del dictamen referente a operaciones de comercio exterior y lo relativo a información respecto de fusiones o escisiones de empresas; por otro lado se indicaba que era necesario incorporar la presentación de componentes inflacionarios respecto de los créditos y las deudas, así como, las conciliaciones de las remuneraciones base del 1% federal contra las utilizadas por el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT). Hay incorporación en la misma publicación en el DOF respecto de las penas para el CP derivado del envío del dictamen en diskette; además se incorporan requisitos respecto DFS; se solicita la incorporación de un cuestionario de autoevaluación inicial emitiendo para esto los lineamientos necesarios la propia autoridad.

Para 1993 en el mes de noviembre, se adiciona la regla miscelánea 79-A a la RMF, para excluir del DF a las personas tanto físicas como morales que cuentan con permiso por parte de la autoridad para recibir donativos deducibles para la LSIR, esto por los ejercicios fiscales 1991 y 1992, siempre y cuando estos no hayan recibido donativos en estos ejercicios. Este mismo año en el mes de diciembre se lleva a cabo modificación a la CFF siendo esto en el artículo 52 en su fracción I, en el que se estableció dentro del inciso b) que las personas con nacionalidad distinta a la nuestra también podrían dictaminar sus EF cuidando los tratados internacionales de los cuales México sea integrante, entrando en vigor la modificación el 1º de enero de 1996.

Para 1994 específicamente en marzo y abril, se presentaron los distintos formatos que debieron ser utilizados en la presentación del DF, mismos que se identifican como parte de los anexos de la RMF siendo esto de la siguiente manera:

- *Empresas en general (anexo 6, DOF 30-III-94);*
- *Donatarias (anexo 7, DOF 30-III-94);*
- *Bancos (anexo 8, DOF 30-III-94);*
- *Casas de bolsa (anexo 9, DOF 31-III-94);*

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- *Instituciones y sociedades mutualistas de seguros (anexo 10, DOF 5-IV-94);*
 - *Uniones de crédito (anexo 11, DOF 5-IV-94);*
 - *Instituciones de fianzas (anexo 12, DOF 31-III-94);*
 - *Almacenes generales de depósito (anexo 13, DOF 31-III-94);*
 - *Arrendadoras financieras (mismo que el de uniones de crédito, Realizando adecuaciones publicadas) (anexo 13, DOF 31-III-94);*
 - *Casas de cambio (anexo 49, DOF 5-IV-94);*
 - *Régimen simplificado (anexo 43, DOF 6-IV-94);*
 - *Posteriormente en el DOF del 26 de mayo se hacen algunas aclaraciones a estos anexos” (RMF, 1994).*

Para el 15 de diciembre de 1995 es publicado en el DOF las RF mismas que estaban directamente relacionadas con el DF, teniendo como vigencia el 1 de enero del año siguiente, siendo una de las reformas más sustanciales en relación con este, ya que se presentaron muchas modificaciones respecto a su presentación, destacando de estas reformas que a todos aquellos contribuyentes que se dictaminan tendría la facilidad de poder compensar cualquiera de los impuestos federales que se tengan a favor contra el ISR o IVA a su cargo, siempre y cuando las operaciones que les den origen sean en materia de comercio exterior, dicha compensación solamente era aplicable a impuestos a cargo del ejercicio y no contra los pagos provisionales.

Dentro de las mismas reformas se hace mención que el caso de fusiones, quienes tienen la obligación de presentar el DF por el ejercicio siguiente a aquel en que se lleve a cabo la fusión serán las empresas subsistentes del acto señalado. Dentro de las liquidaciones de sociedades también existe la obligación de dictaminarse por el periodo en el que se lleve a cabo la liquidación, esto, siempre y cuando en el ejercicio regular anterior al de la liquidación se hubiese tenido la obligación de dictaminarse según lo establecido en el artículo 32-A fracción III, segundo párrafo adicionado.

De igual forma, son incorporadas como empresas obligadas a dictaminarse las que formen parte de la administración pública estatal o municipal indicado en el mismo

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

artículo 32 fracción IV del CFF. Tratándose de los sujetos pasivos que presenten el aviso de suspensión de actividades y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen estado obligados a dictaminarse por cualquiera de los supuestos que indica el artículo 32-A de CFF quedarán excluidos de la presentación del dictamen después del segundo ejercicio fiscal que presenten este hecho, a menos que cuenten con la obligación de presentar pago por Impuesto al Activo (IMPAC).

Se menciona la posibilidad de que el DF se presente de forma voluntaria (dictamen optativo); así como la indicación de la obligatoriedad del aviso para el envío del DF, mismo que no surtiría efectos si no se llegaron a cumplir con los requerimientos que se indican en el RCFF. Aparece la posible sustitución del CP y si existiera dictamen optativo se podrá desistir a su envío. Para efectos de los dictámenes que presente el CPI y sean sujetos a revisión por parte de la AF, se incorporan los relativos al dictamen por enajenación de acciones, la declaratoria para la devolución del IVA o cualquier otro que posea consecuencias fiscales, de acuerdo con el artículo 42 fracción IV.

Para el CP representan sanciones el no elaborar y enviar el DF una vez que fue presentado el aviso correspondiente para su envío a la autoridad, o de igual manera este profesionista no aplique los procedimientos de auditoría, estas indicaciones que están contenidas dentro del RCFF. Son incorporadas las sanciones a los CPI dentro del artículo 52 del CFF mismas que se componen de amonestaciones y el exhorto; es disminuido el tiempo máximo de suspensión de CP de 3 a 2 años contando con la obligación de que los despachos dictaminadores cuenten con el registro respectivo, indicaciones que estarían presentes también dentro del artículo 52 ya citado.

Por su parte el artículo 83 del CFF incorpora la fracción X que hace mención a la infracción que resulta por la no presentación del dictamen en el plazo previsto por las disposiciones fiscales; los Contadores Públicos Extranjeros (CPE) podrán dictaminar EF para efectos fiscales siempre y cuando cumplan los requerimientos establecidos por los tratados internacionales, información desconocida para el mes

de abril de 1996, indicación dada a conocer en el artículo 52 fracción I inciso b del multicitado CFF.

Dentro de los aspectos más importantes para esta reforma se encuentra la obligatoriedad de presentar DF por la enajenación de acciones que sean realizadas por personas que residan en el extranjero teniendo como origen de patrimonio territorio nacional, cuando se elija el 30% del ISR como retención sobre la utilidad en vez del 20% del importe de la venta, esto contenido en el art. 151 del CFF. Del artículo 160 del mismo CFF son eliminados los párrafos tercero y cuarto que indicaban que estaban fuera de responsabilidad solidaria quienes representen los intereses de los residentes en el extranjero por la enajenación de acciones, por lo tanto, a partir de ese momento también están obligados a la responsabilidad solidaria y de igual forma para que la retención del 30% de ISR por la enajenación de acciones proceda, se deberá realizar la presentación del aviso en el que se designe a la persona que habrá de fungir como representante dentro del tiempo establecido por la autoridad fiscal.

Para 1996 se indican las fechas en las que deberá ser presentado el DF del ejercicio inmediato anterior, los cuales fueron julio para todos aquellos contribuyentes que optaron por la presentación del mismo así como, para los contribuyentes del sector financiero, para el mes de agosto serian presentados los dictámenes obligatorios y para el mes de septiembre para contribuyentes controladores que consoliden sus EF; en el caso de que se desee llevar a cabo la sustitución del CPI o para que el mismo desista de la presentación del DF, deberá presentarse aviso siendo la fecha límite para su presentación el día ultimo del mes inmediato anterior a aquel en que se entregue el DF a la autoridad.

Para diciembre de 1996 se llevó a cabo la publicación de la nueva RMF misma que tendría vigencia a partir de enero de 1997 siendo las que se relacionan al DF las siguientes:

- a) *“Se adiciona un segundo párrafo al artículo 32-A del CFF, para indicar que están obligados a dictaminar sus EF los establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, siempre y cuando se ubiquen en algunos de los supuestos de obligatoriedad que en el propio artículo 32-A se contienen.*
- b) *Se reforma el tercer párrafo del propio artículo 32-A, para indicar que los establecimientos permanentes o bases fijas en el país que no están obligados al dictamen pueden optar por hacerse dictaminar.*
- c) *Se modifica la fracción II del artículo 52 del CFF a fin de incorporar la mención de que la declaratoria de Contador Público para efectos de devolución de saldos a favor de IVA, debe ser, al igual que otros dictámenes fiscales, elaborada de acuerdo con las normas de auditoría y las demás disposiciones inherentes al dictamen fiscal.*
- d) *Se reduce de tres meses a quince días el plazo para que el contribuyente entere los impuestos que el contador público haya manifestado como pendientes de cubrir a la fecha de entrega del dictamen. (Art. 73-III-CFF)*
- e) *Derogan el inciso a) de la fracción II del artículo 77 del CFF, quitando con ello el beneficio de disminuir en un 25% las multas a contribuyentes que hubieran dictaminado sus estados financieros.*
- f) *Por cuanto a la sanción por no cumplir con la obligación de dictaminarse estando obligado a ello, actualizan los montos respectivos; por lo tanto, a quienes se les descubra en esa omisión, a partir del 1° de enero de 1997 la multa fluctúa entre \$4,000.00 y \$40,000.00” (CFF, art. 84-IX).*

En mes de marzo de 1997 se hace modificaciones a las reglas contenidas en la RMF aplicables en 1997-1998, contando con una modificación sustancial a la numeración con la que se presentaban las reglas misceláneas, por ser una nomenclatura distinta, las reglas que abordan temas relativos al DF fueron transcritas de forma particular, siendo estas:

“- 2.2.1 Con referencia a la devolución de IVA, deberá realizarse mediante declaratoria de contador público;

- 2.2.7 La opción a dictaminados para compensar IVA a favor contra IMPAC o contra ISR a cargo o contra retenciones de ISR;

- 2.2.9 La opción para dictaminados de poder compensar impuestos federales a favor contra ISR o IVA a cargo;

- 2.4.4 Es necesario que para auto imprimir comprobantes fiscales el contribuyente debe estarse dictaminando;

- 2.7.10 Los contribuyentes que deseen utilizar equipos propios para registrar operaciones con el público en general deben hacerse dictaminar.

- 2.7.11 Se otorga ampliación de plazo a dictaminados para utilizar máquinas fiscales aprobadas por la SHCP;

- 2.7.12 Se otorga la excepción del uso de máquinas o equipos electrónicos de comprobación fiscal a contribuyentes que operen franquicias;

- 2.8.1 Se suprime el requisito de estar dictaminado para que se pueda grabar la contabilidad en discos ópticos;

- 2.10.8 Se da a conocer el plazo para presentar el aviso de dictamen;

- 2.10.10 Administraciones ante las que se presentan los avisos de dictamen y los propios dictámenes;

- 2.10.11 Administraciones ante las que se obtienen el registro para dictaminar, el registro de despachos y se presenta el aviso de cumplimiento con la norma EPC;

- 2.11.11 Se dan a conocer las reglas para el llenado de la información que se incluye en el disco magnético;

- 2.11.12 Se menciona la excepción del dictamen a donatarias;

- 2.12.2, En el apartado A, inciso 3, se obliga a la entrega del dictamen fiscal a los contribuyentes que formulen consulta relativa a la metodología utilizada para determinar precios con partes relacionadas;

- 3.5.3, Se menciona la reducción de pagos provisionales de ISR, en fusión o escisión”.

Para marzo de 1997, se realizan modificaciones al inciso A de la RMF siendo esto en el anexo 5, indicando cuales serían los requisitos que determinarían si un contribuyente o sujeto pasivo tiene la obligación de presentar el DF. Para el 2 de abril del mismo año se incorpora al anexo 16 de la RMF los diferentes instructivos que deberán ser utilizados por los contribuyentes para la elaboración del DF, mismo que debería ser entregado en disco magnético.

Durante el mes de mayo del año 1997, es publicada la regla 2.11.13 dentro de la RMF para ese año, indicando que queda exceptuado del envío del DF a todos los organismos descentralizados, así como a los fideicomisos cuya finalidad es un fin no lucrativo y que a su vez sean integrantes de la administración pública del estado o del municipio, con la indicación que deberá ser presentado documento ante la AGAFF o bien a la Administración Local con fecha límite del 31 de mayo de 1997, en donde se indique el motivo de dicha presentación. Para el mes de junio del mismo año, se adiciona una nueva regla miscelánea la 2.11.14, dentro de la Miscelánea Fiscal de ese año, donde se indicaba que el DF de los contribuyentes que contaran con establecimientos permanentes a bases fijas en territorio nacional de personas con residencia en el extranjero se deberá presentar en la DGAFI (SAT, RMF 1997).

Según se indica por el RSAT todos los temas derivados en materia fiscal estarán en manos del SAT, como parte de la AGAFF. Para día 29 de diciembre de 1997, se dio

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

a conocer cuales habrían sido las reformas a la legislación en materia fiscal y de forma específica aquellas que estaban relacionadas con la elaboración y presentación del DF, las cuales fueron:

“a) Suprimen del artículo 32-A del CFF la obligación de presentar aviso de dictamen fiscal por parte de las personas físicas y morales que en los términos del propio artículo tengan la obligación de dictaminarse fiscalmente, por lo tanto, a partir del 1° de enero de 1998 sólo están obligadas a presentar aviso las personas que opten por hacerse dictaminar con propósitos fiscales.

b) Se reforma el artículo 46-A del CFF, para beneficiar a los contribuyentes dictaminados con el plazo máximo de seis meses para que se les concluya una visita fiscal.

c) En congruencia con la eliminación del aviso de dictamen fiscal, del artículo 47-I del CFF, se elimina la posibilidad para que a los contribuyentes obligados al dictamen fiscal pueda concluirse una visita de forma anticipada.

d) Como parte de los requisitos que debe cumplir un contador público para obtener registro ante la AGAFF, se incorporó el de tener una antigüedad mínima de tres años como socio de un colegio o instituto de contadores reconocido por la SEP (Art. 52-I-a, CFF).

e) Ante la eliminación del aviso para los obligados, se adecua el texto del penúltimo párrafo del artículo 52 del CFF, para disponer que será sancionado el contador público que no presente el dictamen fiscal de un contribuyente obligado.

f) En el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente durante 1998, se establece la posibilidad para que la autoridad otorgue condonación total o parcial de recargos a contribuyentes con adeudos fiscales, disponiendo que, entre otros requisitos, se acompañe por el contribuyente dictamen de contador público independiente”.

Para 1998 se realizó la actualización de los valores correspondientes a los ingresos así como los del activo que determinaron la obligación de presentar DF por parte de los contribuyentes. Además en este mismo año se adiciona una nueva regla miscelánea en la que se indicaban los lineamientos que debía seguir por parte del CP así como por el sujeto pasivo, cuando este último no haya cumplido con sus obligaciones fiscales a su cargo respecto de las partes relacionadas, cuando haya tenido operaciones de esta naturaleza, por lo que el CP debía integrar dentro de su informe esta situación, entregando con posterioridad un escrito libre con la información respecto a lo anterior.

Durante el ejercicio fiscal 1999, se modifica al artículo 32-A del CFF modificando la obligación de dictaminación para las instituciones de asistencia o beneficencia que contaran con la autorización por parte de la autoridad. Para este mismo año los transportistas tuvieron que cumplir con la presentación del DF puesto que al modificar el artículo mencionado se quitó la para no dictaminarse; por lo tanto, quedaban a expensas de las facilidades administrativas para evitar la elaboración y presentación del dictamen. Cabe mencionar que en este mismo año se incorpora al artículo 32-A del CFF la opción de realizar DF presentando aviso a la autoridad a más tardar el último día del ejercicio que se quiera dictaminar.

En el caso de que el contribuyente realice alguna fusión, se establece que existe la obligación de presentar DF las empresas que realicen este acto mercantil por el periodo fiscal en el que se realizó la fusión; y si hubiera sido el caso, la contribuyente que se mantenga o por la propia fusión surja, tendrá la obligación de dictaminarse el ejercicio en el que ocurra así como el ejercicio siguiente. Por su parte, en el caso de la escisión, se indica que la obligación de presentar DF es por ambas empresas que participen en la escisión, es decir, la escidente y la escindida, esto por el ejercicio en que ocurra la escisión así como el siguiente; en caso de que la contribuyente desaparezca, la responsabilidad de la presentación del DF solo será por el ejercicio en que se realizó este acto (CFF, art. 32-A-III).

Es en este mismo año 1999 cuando dentro del CFF en los artículos 91-A y 91-B se indica que si la autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación determinan que el contribuyente omitió impuestos y estos presentaron dictamen fiscal, el CP dictaminador tendría que ser sancionado en caso de que en su informe no hubiera sido revelado este hecho, es decir, que existen diferencias de impuestos, existiendo una multa que puede fluctuar de entre el 10% al 20% de las contribuciones que hubieran sido omitidas, siempre y cuando dicha multa no exceda del doble de los honorarios que el CP cobro por la elaboración del DF.

Al inicio de 1999 se llevó a cabo la publicación de los instructivos que deberían ser usados para la entrega de la información respectiva correspondiente al ejercicio 1998 y que además de la información para los dictámenes en general las donatarias también debían de cumplir. Estos instructivos fueron de aplicación para cualquier contribuyente, es decir, no se exceptúa ningún régimen fiscal y son aplicables a personas físicas y morales. Aunado a esto, se incorpora dentro del DF un anexo para que el contribuyente mostrara los pagos efectuados a instituciones como el IMSS e INFONAVIT, respecto de las cuotas obrero-patronales así como para que pudiera ser mostrada la base de los sueldos mostrados para efectos de INFONAVIT.

Para el año 2001 se adicional la opción de presentar el DF a través de Internet; modificando con ello las reglas de carácter general para dar la nueva indicación tanto al contribuyente como al CP. Para el año 2002 surgen nuevas modificaciones a la legislación fiscal, especialmente al CFF en el que se indican situaciones como las fechas de presentación de los avisos para presentar DF, disposiciones para renunciar en un momento dado al DF, la manera de presentación de dictamen a través de medios digitales (Internet), por mencionar algunas de las modificaciones más importantes respecto a la elaboración y presentación del DF.

Durante el año 2009 se publica la RMF 2009-2010 en la que se indican las nuevas reglas aplicables a los DF correspondientes al ejercicio 2008, teniendo congruencia con las negociaciones que se han llevado a cabo entre el IMCP y el SAT, relacionada la falta de obligación de elaborar y enviar cierta información. Así mismo,

se indica que han terminado las pláticas referentes al SIPRED, estableciendo que la presentación de los cuestionarios no será obligatoria para el ejercicio 2008, sin consecuencia alguna para los contribuyentes o auditores, esto de acuerdo con folio 64/2008-2009 del 03 de Junio de 2009 (SAT, RMF 2009).

Con relaciona los anexos del dictamen, de un total de 40, fueron aceptadas modificaciones por observaciones que realizo el IMCP a 22 de ellos, quedando solamente 9 en los que no fueron aceptados los requisitos por requerimientos ajenos al SAT. Durante el año 2009 se presenta la información relativa al SIPRED 2008 así como a su instructivo de llenado, teniendo como plazo de envío el 4 de agosto de 2009. Así mismo en acuerdo con el personal del SAT, se inició de manera inmediata las actividades de manera mancomunada para elaborar un nuevo DF con inicio el año 2009, que permitiera ajustar las necesidades del SAT, del contribuyente, así como de la contaduría pública en general. Por otro lado se indicó que los DF correspondientes a contribuyentes que tributan dentro del régimen simplificado deberían ser enviados, tomando como base el flujo de efectivo, de igual forma, se mostraron los anexos que quedarían exceptuados de su presentación por pertenecer a este tipo de contribuyentes (SAT, RMF 2009).

Para 2010 y en segunda modificación a la RMF se incorporan reglas de importancia para la presentación del DF 2009, destacando de entre ellas las siguientes:

“1.2.18.14. Para los efectos de los artículos 32-A y 52, fracción IV del CFF, los contribuyentes que se encuentren obligados o que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros para el ejercicio fiscal de 2009, independientemente del tipo de dictamen que corresponda, podrán no presentar, la información de los siguientes anexos:

I. De la conciliación entre el resultado contable y el determinado para el Impuesto Empresarial a Tasa única (IETU), toda la información de este anexo.

II. De la conciliación entre los ingresos dictaminados según el estado de resultados, los acumulables para efectos del ISR, los percibidos para efectos del IETU, y el total de actos o actividades para efectos del IVA, la relativa al IETU y el total de actos o actividades para efectos del IVA”.

Durante el ejercicio fiscal 2011 se llevaron a cabo pruebas para la presentación del DF 2010, sin embargo se experimentaron algunos problemas entre ellos, la utilización de programas originales y con ciertas características como son el office con versión negocios o superior; es en este ejercicio donde la herramienta utilizada para la elaboración del DF, SIPRED, no trabajaría como plataforma independiente, sino que se agregaba directamente a Excel como un complemento más de la hoja de cálculo, así mismo, la aplicación incluye tanto al SIPRED como al Sistema de Presentación de la Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD), este último, con la finalidad de indicar la información que de manera adicional envían los contribuyentes que cuentan con la obligación de presentar su DF y que en los términos del decreto que reforma la emisión y presentación del DF optaron por elaborar.

El presidente de la república hace el envío del paquete económico correspondiente al ejercicio 2014 al congreso de la unión con fecha 8 de septiembre de 2013, el cual incluye cambios a la legislación fiscal y siendo una de las más importantes la eliminación de la obligación de presentar el dictamen fiscal contenido en el Art. 32-A del CFF. Ante esta situación, los colegios de contadores afiliados al IMCP a través de sus dirigentes y dictaminadores que tendrían afectaciones iniciaron pláticas con legisladores de cada de las entidades federativas, a efecto de poder sensibilizar la importancia que tiene este mecanismo de fiscalización no solo para quienes elaboran dicha herramienta sino para la propia autoridad encargada de llevar a cabo una sana recaudación fiscal.

Uniendo esfuerzos el gremio de la contaduría pública logró la continuidad del DF, pues para esta fecha la autoridad consideraba que el DF no era una herramienta sólida y con certeza respecto de la recaudación, situación que movilizó a los CPI

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

quienes a través del IMCP lograron que no desapareciera por completo la herramienta; por lo tanto, permanece de forma voluntaria la presentación para aquellos contribuyentes que alcanzaban ingresos acumulables iguales o superiores a \$100,000,000.00, sin embargo esto trajo consigo el surgimiento de nuevas obligaciones que debieron ser cumplidas tanto por los contribuyentes como por los Contadores Públicos Registrados (CPR), mismas que fueron:

“Los contribuyentes que opten por dictaminarse deberán señalar la opción en la declaración anual.

•El dictamen se deberá presentar a más tardar el 15 de julio del año posterior.

•Si se opta por el Dictamen, se tendrá por cumplida la obligación de la declaración informativa establecida en el artículo 32-H.

•De acuerdo con lo establecido en el artículo 32-H, los contribuyentes que más adelante se mencionan tendrán la obligación de presentar una declaración anual informativa sobre su situación fiscal, a más tardar el 30 de junio del año posterior. Los contribuyentes a que se hace referencia son:

- P.M. del Título II con ingresos acumulables mayores a \$ 644,599,005.00.

- Sociedades mercantiles de grupos del Capítulo VI del Título II.

- Paraestatales de la administración pública federal.

- P.M. residentes en el extranjero con establecimiento en el país.

- P.M. residentes en México respecto a operaciones con extranjeros”.

Estos requisitos se aplicaron a partir de los ejercicios 2014 y posteriores ya que por prácticas transitorias el cumplimiento de las obligaciones del DF 2013 continuaría con las reglas vigentes para ese año. Por los ejercicios siguientes que van de 2014 a 2021 el dictamen fiscal continuo de manera voluntaria, donde gran cantidad de contribuyentes dejaron de presentarlo, pues al no estar obligados a la elaboración

y presentación de este y aunado a eso, con el simple hecho de presentar en algunos casos la Declaración Informativa Sobre la Situación Fiscal (DISIF) manifestada dentro del CFF en el art. 32-H, estaban cumpliendo con los requerimientos por parte de la autoridad fiscal.

Fue para el ejercicio fiscal 2022 que el DF regreso como una obligación para todos aquellos contribuyentes que contaran con ingresos superiores a \$1,650,490,600.00, logrando de esta forma mantener la necesidad que conlleva la recaudación a través de este mecanismo de fiscalización, sin embargo, aún no es una obligación para contribuyentes que no formen parte del Régimen de Grandes Contribuyentes.

Tabla 1. Resumen de Antecedentes Históricos.

AÑO	ANTECEDENTES HISTORICOS	AÑO	ANTECEDENTES HISTORICOS
1917	CPEUM: Art. 31 - Fracc IV, Es obligacion de los mexicanos contribuir al gasto público.	1992	Se crea la obligación de contar con la Norma de Actualización Continua por parte del
1959	Se crea la Direccion General de Auditoria Fiscal Federal (DGAFF), se crea control de los Contadores Publicos que dictaminaran	1993	Se modifican Reglas Misceláneas en las que se indican quienes se exceptuan de presentar Dictamen Fiscal.
1962	Si se presentó Dictamen Fiscal mediante CPI no sera revisado por la DGAFF.	1994	Se publican los diferentes instructivos para la presentación del Dictamen Fiscal.
1967	Entra en vigor el nuevo Código Fiscal Federal (CFF) con lineamientos respecto del Dictamen Fiscal.	1997	Se modifica la numeración de las Reglas Miscelaneas, reformando de igual forma las mismas.
1982	Se modifica el CFF y es el que esta vigente hasta el dia de hoy.	1999	Se modifica el articulo 32-A en el que se establece que entidades quedan relevadas de la presentacion del Dictamen Fiscal.
1984	Es publicado el Regalmento al Código Fiscal de la Federación (RCFF).	2001	Se establece que la presentación del Dictamen Fiscal debe ser exclusivamente por internet.
1990	Se reforma el Reglamento Interno del SAT y se cambia el nombre a la Direccion General de Audiotría Fiscal Federal por Administración General de Auditoria Fical Federal.	2010	Se presentea exposicion de motivos por parte de la autoridad indicando que el dictamen fiscal dejaría de ser obligatorio, pudiendo optar por enviarlo de manera voluntaria.
1991	Se Presenta la obligación de presentar el Dictamen Fiscal con la informacion relativa a	2014 -2021	El Dictamen Fiscal no se presentó de forma obligatoria sino de forma voluntaria.

Fuente: Elaboración propia.

CAPITULO III: **Fundamentación teórica**

3.1 Concepto de Auditoria

El vocablo auditoria tiene una etimología del latín, siendo esta *Auditio* que significa “audición”, puesto que en las primeras auditorias solo eran escuchados los informes contables por parte de los auditores.

Sin embargo, en su sentido más amplio, el termino Auditoria se refiere a:

Investigación metódica de una acción o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse.

Vázquez Coloma (2010) indica que la auditoria es:

“un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso”.

Según “Report of the Committee on Basic Concepts” del Auditing Concepts Committee, en Accounting Review (1972)

“la auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos”.

3.2 Tipos de Auditoria

Es preciso considerar que con base en las definiciones anteriores, casi todo lo referente a las actividades económicas de los contribuyentes es objeto de una auditoria y, para entender un poco mejor las definiciones se vuelve importante indicar cuales son algunos de los diferentes tipos de auditoría existentes, sin embargo, el presente trabajo se basa única y exclusivamente en la auditoria fiscal.

Entre los tipos de auditoria más importantes, se pueden mencionar los siguientes:

3.2.1 Auditoria Financiera o auditoria de Estados Financieros

Auditoría, en la que el profesionista se encarga de la revisión y emisión de una opinión informando si los EF preparados por la entidad fueron elaborados en todos los aspectos materiales y acorde al marco de referencia correcto para la información financiera, es decir, con apego a las NIF.

Para poder formar su opinión, el auditor debe haber obtenido una seguridad razonable sobre si los EF, están libres de errores ocasionados por fraudes o simplemente por equivocaciones al momento del reconocimiento de las operaciones, por lo tanto, la opinión debe indicar que se contó con la evidencia relativa a los procedimientos de auditoria aplicados y estos han sido suficientes y adecuados, así como, en caso de errores que no hayan sido corregidos tener la certeza de que estos tanto de forma individual como en su conjunto no representan incorrecciones materiales.

3.2.2 Auditoria Fiscal

Esta auditoria está enfocada a la verificación del adecuado y pertinente pago de las distintas contribuciones así como de los distintos impuestos que tiene el contribuyente, partiendo desde la visión que tiene la SHCP a través de las direcciones o tesorerías tanto estatales como municipales. Por lo tanto para realizar este tipo de auditoria es necesario contar con un CPI que sea el encargado de dar

certeza de que la información que emana de los EF que la contribuyente genera y con posterioridad será este el encargado de la elaboración y presentación del SIPRED que es la herramienta que el SAT proporciona y la cual debe ser cumplida conforme lo establecido mediante la RMF emitida por el propio SAT.

3.2.3 Auditoría Interna

Auditoría independiente, objetiva de aseguramiento y consulta, originada para aumentar el valor y de esta forma poder corregir la operatividad en una entidad; asiste al cumplimiento de los objetivos establecidos por las organizaciones dándole un enfoque disciplinado y sistemático para llevar a cabo una evaluación y el correcto reconocimiento de las operaciones de las empresas en cuestión de gestión, control y gobierno corporativo. A diferencia de la auditoría fiscal, no es necesario que sea un CPI el encargado de la información financiera de la empresa, puesto que quien desarrolla los controles necesarios para la correcta toma de decisiones forma parte de la plantilla de colaboradores de la entidad económica y además, no es necesario que se presente ningún tipo de dictamen ante la AF.

3.2.4 Auditoría Externa

Para este tipo de auditoría es importante llevar a cabo un examen exhaustivo de las transacciones, cuentas, informaciones y en general de los EF de las entidades, los cuales normalmente corresponden a un ejercicio completo, mismo que es útil para evaluar la conformidad o las disposiciones legales o internas vigentes a partir del control interno contable. Estas auditorías son practicadas por profesionistas independientes a la propia organización, pues es requerido que se cuente con la independencia mental o criterio suficiente para poder emitir una opinión sin prejuicio y cumpliendo con la normatividad aplicable en materia de auditoría.

Existen diferencias entre la auditoría externa y la interna, pues mientras que una busca proporcionar ayuda a la empresa respecto del control interno y el correcto reconocimiento de las operaciones mediante la mejora continua de sus controles

que ayudan a generar valor a la propia entidad, esto, mediante el trabajo diario de las operaciones y sistemas que son utilizados por la empresa y en donde además el auditor interno es empleado de la institución a la cual se proporciona el servicio (auditoría interna); por otro lado la auditoría externa, revisa la información financiera que emana de la empresa, misma que está conformada por los estados financieros básicos y que sirven de base para la elaboración del dictamen para terceros y público en general y donde además las conclusiones emitidas van dirigidas principalmente a los socios o accionistas, así como a todos los terceros interesados en la información financiera de la entidad como pueden ser los bancos, futuros inversionistas, gobierno, empleados, por hacer mención de algunos. En este tipo de auditorías, el auditor juzga desde un punto de vista de hechos pasados o que se consumaron durante el desarrollo de las revisiones llevadas a cabo, por tal motivo al finalizar el periodo de revisión de la información es importante la emisión de una opinión libre de sesgo y es por ello, que el profesional encargado de esto es completamente independiente a la organización sobre la cual se llevan a cabo las labores de revisión de información.

3.2.5 Auditoría Operacional

En todas las organizaciones es importante el desarrollo completo y correcto de sus operaciones contables, financieras, fiscales y para que esto se pueda cumplir de forma correcta, es importante cuidar la parte operacional, pues los procesos productivos juegan un papel importante en el cumplimiento de todos y cada uno de los objetivos establecidos por la organización y es por ellos que la auditoría operacional consiste en la valoración de todas y cada una de las operaciones de la empresa en forma analítica, objetiva y con el empleo de sistemas que permitan el desarrollo fluido de información que permita reconocer si se están cumpliendo las políticas y procedimientos establecidos previamente dentro de la organización, además, se valora que se lleve a cabo de forma adecuada el consumo de recursos que permita mostrar de manera eficiente los procesos productivos de la empresa.

3.2.6 Auditoría Administrativa

Para William F. Leonard

“la auditoría administrativa es un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la entidad, institución o departamento gubernamental, o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo, que dé a sus recursos humanos y materiales”.

Por lo tanto esta auditoria hasta cierto punto está ligada a la auditoría interna puesto que una depende de la otra para el correcto funcionamiento de los respectivos puestos con los que cuente la entidad económica y puedan ser cumplidos los objetivos establecidos para cada uno de ellos.

3.2.7 Auditoría Gubernamental

Este tipo de auditoria se reconoce como un medio a través del que la propia instancia gubernamental vigila que el recurso público se esté usando de forma adecuada para beneficio de la sociedad y la propia dependencia gubernamental.

3.2.8 Auditoría Ambiental

Es un proceso que consiste en una investigación realizada por un auditor independiente, el cual va enfocado a la determinación de la eficacia empresarial, esto en concordancia con el agrado que la sociedad y su medio ambiente experimenta, manifestando en el informe de auditoría respectivo cuales son los elementos con deterioro del hábitat indicando el grado de avance del daño producido.

3.2.9 Auditoría Forense

Esta auditoria consta en una valoración con especialización respecto de la manera de prevenir y detectar fraudes financieros dentro de una entidad económica, a través de dos tipos de enfoques:

- Auditoría forense preventiva: misma que está orientada a entregar una evaluación o asesoría a las empresas, con respecto a su capacidad para prevenir y de esta forma evitar, detectar y reaccionar ante posibles fraudes financieros que se puedan presentar en la organización; además incluye procesos de consultoría para la implementación de programas y controles lo suficientemente fuertes para que no se presenten fraudes, como pueden ser: esquemas de alerta temprana de situaciones que pongan en riesgo la integridad financiera de la entidad, así como, sistemas de administración de denuncias. Este enfoque está encaminado para que dentro de empresas se puedan tomar las acciones correspondientes así como las decisiones en el presente y evitar en el futuro la existencia de fraudes.
- Auditoría forense detectiva: este enfoque de la auditoria forense está dirigida a la identificación de la existencia de fraudes financieros en las empresas, a través de la investigación detallada de éstos, llegando a profundizar entre otras cuestiones la cuantía del fraude, los efectos directos e indirectos dentro de la empresa, la posible tipificación del delito de fraude, los presuntos autores, cómplices y demás personas que estén encubriendo el fraude; en la mayoría de los casos, los resultados que se obtienen de una auditoría forense detectiva son turnados a la justicia quien será la encargada de analizar, juzgar y dictar en su caso la sentencia correspondiente. Este enfoque trata de la reacción que se debe tener respecto de la situación, considerando para ello la posible acción a tomar y de igual forma las decisiones en el presente respecto de fraudes cometidos en el pasado.

3.2.10 Cuadro comparativo de algunos tipos de auditorías.

Tabla 2. Comparativo de diferentes tipos de Auditoria en México.

AUDITORIA EXTERNO	AUDITORIA INTRERNO	AUDITORIA OPERATIVO	AUDITORIA FORENSE	AUDITORIA GUBERNAMENTAL
Profesional independiente y reconocido, con la formación solvente y probada.	Forma parte de la nómina de colaboradores de la empresa.	Es un profesional que no se somete a alguna normatividad específica.	Existen dos tipos de auditoría forense: preventiva y detectiva.	Auditoría encaminada a procesos de gobierno.
Emiten Dictamen Fiscal.	Elabora Políticas y Procedimientos para la empresa.	Tiene experiencia en la organización.	La auditoría forense preventiva, previene posibles fraudes por personal de la empresa.	Dirigida a las instancias gubernamentales, respecto del proceso de órganos internos.
Tiene responsabilidad frente a terceros: civil, penal y profesional.	Es responsable ante la empresa por el trabajo que desempeña.	Propone modificaciones a las áreas operativas de la empresa.	La auditoría forense detectiva, detecta los fraudes que ya han sido cometidos dentro de la organización y define montos del mismo.	Homologación de procesos, criterios, procesos y normas profesionales en materia de auditoría y fiscalización.
Revisa los Estados Financieros y emite opinión de ellos.	Evalúa el control interno de la empresa, corrigiendo las posibles fallas en él.	Responde por su responsabilidad ante la empresa, particularmente con el directivo que lo contrata.	Es necesario un experto en este tipo de auditorías.	Tiene como objetivo saber en qué se gastan los recursos asignados por el estado las entidades públicas.
Su marco de referencia son las Normas Internacionales de Auditoría.	No aplica las Normas Internacionales de Auditoría, sigue los objetivos de la empresa para la que labora.	Analiza y establece menoreas a la empresa respecto de las operaciones realizadas.	Es una auditoría que requiere de la aplicación de procedimientos establecidos en la normatividad, con la finalidad de prevenir o detectar fraudes.	Verifica si se cumplen objetivos establecidos por el gobierno para dar mejor servicio a la sociedad.
El secreto profesional es importante.	Depende de su ética profesional	Emite informes a la dirección con las acciones que realiza dentro de la empresa.		Se aplica a órganos e instituciones de control y vigilancia del sector público.
Entrega a la autoridad Informe sobre la Situación Fiscal del Contribuyente.	Emite informes extensos con la descripción del control interno con la intención de que siga mejorando este.	Es de uso exclusivo del director el informe entregado por este profesional.		Se fundamenta en el precepto constitucional que indica que los recursos del estado deben administrarse con eficiencia y responsabilidad para el cumplimiento de los objetivos establecidos.
Realiza en 3 etapas sus procedimientos: Inicial, Intermedia y Final.	El informe que emite es solo de uso interno.	Su actividad se realiza en un periodo de tiempo adecuado para que existan mejoras en caso de ser requeridas.		El periodo de desarrollo de esta auditoría es aproximadamente de 30 días.
	La actividad que realiza la desarrolla durante todo el ejercicio fiscal (año calendario).			

Fuente: Elaboración propia.

3.3 Concepto de Dictamen Fiscal

Para López Cruz (2009):

“se denomina Dictamen Fiscal al conjunto de información integrada por los estados financieros básicos, notas a los mismos y los anexos requeridos por la autoridad fiscal. Es además el documento que consiste en la opinión, que con base en un trabajo de auditoría 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).

Para el IMCP (2008) es:

“el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional, respecto a si dichos estados, presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados”.

El IMCP (2014) indica que para efectos fiscales el dictamen es un instrumento en el que se manifiesta la razonabilidad de la información emanada de los EF misma que ha sido preparada como apoyo en tomas de decisiones y que dicha preparación se basa en todos los aspectos materiales, esto conforme lo establece el marco de información financiera que le es aplicable y cuyo objetivo radica en dar le grado de confianza, a la autoridad fiscal en primer lugar, seguido de los propios contribuyentes que son los encargados de la emisión de dichos EF, por ello, esta opinión surge de la revisión que el profesional independiente practica sobre el ente económico, con aplicación de las NIA.

Entendiendo que el conjunto de EF está formado por el Estado de Situación Financiera (ESF), Estado de Resultados Integral (ERI), Estado de Cambios en el

Capital Contable (ECCC) y el Estado de Flujo de Efectivo (EFE), mismo que de acuerdo con las NIF se definen como:

“la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un período definido. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de la posición financiera, la operación financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de decisiones económicas” (CINIF, 2022, p.134).

Siendo así, que el DF simboliza el examen que realiza el CPI, para validar el correcto acatamiento de las diferentes legislaciones en materia fiscal a las que está vinculado el sujeto pasivo y por tanto la autoridad extiende plena confianza en el dictaminador por la experiencia y la ética plasmada en su trabajo. Considerando que el DF tiene como objetivo específico el tener un control respecto de la adecuada presentación de los impuestos a cargo de los contribuyentes y que han sido presentados en tiempo y forma, y de igual forma revisar los impuestos calculados fueron realizados de forma adecuada, por medio de un CPI el cual debe contar con la certificación por parte del IMCP así como por el Registro otorgado por la SHCP mediante el SAT.

“La situación se torna más compleja si se toma en consideración que, desde finales de 2008, se han publicado en el DOF convenios por los cuales se faculta a las entidades federativas y al Distrito Federal para revisar los dictámenes fiscales federales, sin existir políticas uniformes de revisión” (López, 2011).

3.4 Mecanismos de revisión de contribuyentes por parte de la Autoridad Hacendaria.

Tras el anuncio por parte de la autoridad respecto de la no obligatoriedad en cuanto a la elaboración y presentación del DF, fueron puestos en marcha algunos mecanismos de apoyo por parte de la AF para llevar a cabo la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, mismas que quedaron contenidas dentro de las disposiciones del CFF, tales como: auditorías electrónicas, la Declaración Informativa Sobre la Situación Fiscal del Contribuyente (DISIF) y el Sistema de Presentación de Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD).

3.4.1 Auditoria Electrónica

Con base en las múltiples adecuaciones a la manera de realizar las declaraciones así como, a la manera de generar el comprobante fiscal por el SAT, es creada la auditoría electrónica, por medio de la cual la información que el contribuyente elabora mediante los comprobantes tanto para sus ingresos, como para los comprobantes de egresos, la autoridad tiene la facultad de llevar a cabo un cruce de información de manera instantánea entre lo que el propio contribuyente presenta en sus declaraciones y lo que terceros involucrados en las operaciones envían mediante el cumplimiento de sus obligaciones con efecto fiscal. Con este tipo de revisiones por parte de la AF intenta lograr la sustitución del DF, sin embargo, el padrón de personas que contribuyen al gasto público es tan grande que no es posible lograr una revisión en un 100% por la autoridad, siendo así que, los DF elaborados y presentados por los CPI son de gran ayuda puesto que al otorgar certeza de lo contenido en él, la autoridad no invierte tiempo ni mano de obra en la revisión de los contribuyentes.

Es indispensable mencionar puntualidades de carácter técnico respecto del DF. En primera instancia, se debe indicar que dentro de la normatividad establecida por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA antes CONPA), que

uniforman el ejercicio competitivo del profesionista de la Contaduría Pública en México, refiriéndose específicamente al DF como el instrumento que firma el CPI, referente a la naturaleza, importancia y consecuencias del análisis ejecutado a los EF que son objeto de su revisión; es decir, formula una veredicto competitivo sobre el encargo.

Sin embargo, el CFF, menciona que la autoridad presumirá ciertos los hechos afirmados por el CPI salvo prueba en contrario, sobre si los EF de los contribuyentes presentan razonablemente la información financiera contenida en ellos. Siendo en la práctica, cuando el CP emite su opinión respecto de los exámenes realizados a los EF en cuestión, esto para dar cumplimiento con lo requerido por la autoridad, al hablar de la opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera (dictamen financiero) y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, debemos entender que comprende estos dos documentos, el DF.

El DF se origina como una estrategia de la SHCP como una forma de fiscalización indirecta, siendo depositada en el CP la confianza en su capacidad, en su experiencia y ética profesional que rige a dicho profesionista. Esta confianza se traduce en el atributo de la credibilidad hacia el trabajo que el profesional de la Contaduría que emite dicho dictamen fiscal. Siendo importante contar con un grado de certificación.

Es necesario señalar que juntamente con la confianza depositada en DF, se lleva a cabo una inspección continua en la validación del DF presentado por CPI, siendo esto por la Administración Central de Control y Evaluación de Fiscalización Nacional, quien es el encargado de emitir oficios de sanciones mismas que son comunicados al comité mixto de evaluación de los CP; comité encargado de revisar y evaluar que la autoridad fiscal integre la sanción adecuada, en concordancia con la infracción y la correcta aplicación de las NIA y del Código de Ética Profesional (CEP).

Si bien, los antecedentes del DF remontan desde el 21 de abril de 1959, esto mediante decreto presidencial por el entonces presidente de la república el Lic. Adolfo López Mateos, para lo cual fue fundado la DAFF y fue en ese momento cuando se establece la obligatoriedad de que el CP requiriera un registro como CPR para la elaboración del DF, por lo cual debería pertenecer a algún organismo que fuera reconocido por la SEP y que le otorgara la certificación correspondiente para que posterior a ello pudiera realizar trámites ante el SAT y poder contar con el registro necesario para la dictaminación de EF.

Es conveniente hacer énfasis en relación con el entorno social, económico y político por el que atravesaba nuestro país al concluir la década de los años 50. Pues recién iniciaba su periodo de gobierno, Adolfo López Mateos como presidente de la república mexicana, se enfrentaba a situaciones realmente complicadas pues en ese momento existía una serie de conflictos como el problema ferrocarrilero, así como la ruptura de relaciones con el país vecino Guatemala.

En ese momento quien estaba a cargo de la Secretaria de Hacienda era el Lic. Don Antonio Ortiz Mena, a quien se le adjudica el periodo económico denominado por él mismo como del “desarrollo estabilizador”; además, se creó el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE); y, por supuesto, la profesión contable en México se veía involucrada en este entorno pues recién surgía el dictamen de CP.

Este tipo de prácticas darían auge a los organismos profesionales. El C.P. Don Rafael Mancera Ortiz es nombrado como presidente del IMCP por el periodo de 1959 a 1961; en el mes de mayo se crea el Colegio de Contadores Titulados de Guadalajara, el cual al día de hoy es conocido como Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco, A.C.; por el norte del país, se forma en la Ciudad de Monterrey, el Colegio de Contadores Públicos de Monterrey, quien a la fecha es conocido como, Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, A.C.; además se crea el Colegio de Contadores Públicos del Estado de Oaxaca; el Colegio de Contadores Públicos de Puebla, y de igual forma nace la Asociación de Facultades

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

y Escuelas de Comercio, Contabilidad y Administración de la República Mexicana, hoy conocido como ANFECA.

Es importante mencionar que durante el periodo de 1957 a 1965 se fueron creando a lo largo del país 15 colegios de contadores públicos.

Fue hasta el año 1991 cuando entra en vigor el Artículo 32-A del CFF, en el que se establece la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente los EF de los contribuyentes que se ubicaran en cada uno de los supuestos previstos por el propio artículo, siendo estos tanto personas físicas como personas morales, los cuales en función de sus ingresos obtenidos al 31 de diciembre de 1990, se veían en la obligación de cumplir con esta obligatoriedad. Es por eso por lo que es justo en ese ejercicio es en el que aparece la figura del dictamen fiscal obligatorio así como el DF voluntario. Tomando en consideración que estas disposiciones previstas en el ya mencionado artículo entraron en vigor a partir de la emisión de los EF del ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 1990. Vale la pena hacer referencia que el número de dictámenes presentados en 1991 se incrementó cerca de 50%, respecto del año 1990 y el número de Contadores Públicos registrados pasó de 7,279 en 1989 a 9,990 en 1992, indicando que la profesión tomaba un rumbo importante con la obligatoriedad de la presentación del dictamen fiscal.

El hecho de contar con dictámenes obligatorios en materia fiscal trae efectos importantes en la profesión, ya que se incrementa el número de CPR de manera significativa y además esto llevaría a la profesión a redoblar esfuerzos en cuanto a la capacitación requerida. Durante el año 1992 es cuando se incorpora dentro de la legislación fiscal el cumplimiento de la Norma de Educación Profesional Continua (NEPC), o bien hacer un examen ante la autoridad. Para ese entonces, la NEPC ya gozaba de buena reputación, pues había sido fundada desde 1979, dicho sea de paso, esta norma es muy importante puesto que es aquí donde descansa la credibilidad de la profesión.

3.4.2 Sistema de Presentación de Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD)

Durante los cambios llevados por la Autoridad Fiscal en 17 de diciembre de 2010, se conocería la información que sería requerida para ejercer la opción mencionada en el decreto “Información Alternativa al Dictamen”, inclusive se preparó el programa en el que se debería presentar un nuevo tipo de información que conocimos con el nombre de SIPIAD cuyo contenido es como sigue:

Tabla 3. *Contenido de la Información Alternativa al Dictamen (SIPIAD)*

CONTENIDO DEL SIPIAD	
Generales	Datos de identificación: <ul style="list-style-type: none"> • Contribuyente • Representante legal Datos generales
Estados Financieros	<ul style="list-style-type: none"> • 4 anexos • Estados Financieros Básicos sin notas
Relación de Gastos	<ul style="list-style-type: none"> • 2 anexos
Información Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • 13 anexos
Notas	<ul style="list-style-type: none"> • Información adicional

Fuente : IMCP, Luis Raul Michel Dominguez

Como se puede observar la cantidad de anexos es mucho menor si hacemos una comparación con el SIPRED presentado el ejercicio 2010, pues este último contaba con 39 anexos, los datos generales, los estados financieros mismos que incluían las respectivas notas, Adicionalmente también tenía 2 cuestionarios: uno con 32 preguntas y otro con 50, y un cuestionario en el que se mencionaba los datos generales con 147 preguntas.

En esta fecha (2010) al hacer un análisis del efecto por la presentación del dictamen podemos observar lo siguiente:

- Dictámenes presentados relativos a 2010: 85,529
- Contribuyentes que optaron por no presentar dictamen: 3,295, lo que representa 3.7%

En esta fecha el impacto por la no presentación del dictamen fiscal no fue tan relevante puesto que solamente un 3.7% del padrón de contribuyentes que anteriormente presentaban dictamen para esta fecha optaron por no llevarlo a cabo; de igual forma tampoco impacto de manera importante a la profesión puesto que el contador público independiente (CPI) no tuvo una disminución cuantiosa de trabajos de auditoría.

Para este efecto, el 9 de diciembre de 2013 es publicado en el DOF algunas reformas al CFF en las que destacan las referentes al Artículo 32-A que indica que el DF de EF deja de tener obligatoriedad para todos los contribuyentes, dejando de esta forma la obligatoriedad y por lo tanto si existen tanto personas físicas como morales que caigan en los supuestos indicador por el propio artículo sólo podrán optar por dicho dictamen, en virtud de los cambios emitidos por la propia autoridad en relación con el DF. Para lo cual la autoridad hace del conocimiento de los contribuyentes las modificaciones relacionadas con el dictamen fiscal manifestadas en el artículo antes citado las cuales son:

“a) El último ejercicio en el que el contribuyente tiene la obligación de presentar dictamen fiscal es por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 y se vuelve optativo (voluntario) para quienes cumplan 3 requisitos indispensables, siendo estos los de contar con ingresos acumulables mayores \$100 millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior, que el valor de sus activos sea mayor de \$79 millones o que hayan tenido por lo menos 300 trabajadores en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo, es necesario hacer notar que las empresas paraestatales de la Administración Pública Federal quedan excluidas de ejercer la opción a dictaminarse.

La opción de ejercer voluntariamente la presentación del dictamen fiscal debe ser expuesta dentro de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta (ISR) dentro de su plazo normal.

En caso de existir diferencias de impuestos, estos deben ser cubiertos dentro de un plazo de 10 días contados a partir de la presentación del dictamen fiscal.

Se indica además, que el plazo para la presentación del dictamen fiscal es como fecha máxima el 15 de julio del ejercicio siguiente a aquel por el que se presente la información.

Respecto a los grandes contribuyentes, es la declaración informativa contenida en el Artículo 32-H del CFF quien sustituye a la presentación del dictamen fiscal y por lo tanto esta será la información a la que están obligados presentar.

b) Es importante que a la fecha de presentación del dictamen el contador público esté al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es decir que no cuente con adeudos o algún tipo de crédito fiscal reconocido por la Autoridad (Art. 52-V).

c) Se reduce a 6 meses el plazo para que se concluya la revisión del dictamen fiscal así como de los papeles de trabajo del contador público, periodo que anteriormente estaba establecido fijado en 12 meses (Art. 52-A-I).

d) Se integran las causas que originan que no se siga el procedimiento de revisión secuencial, es decir, que primero se revisa el dictamen y los papeles de trabajo, (Art. 52-A-III).

e) Quienes estando obligados a presentar dictamen fiscal en los términos del artículo 32-A vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, deben presentarlo, y las autoridades tienen la facultad de revisar, tanto el dictamen como el ejercicio fiscal en que se tuvo dicha obligación (fracción I del Artículo Segundo Transitorio del Decreto que modifica el CFF).

f) El registro otorgado a los contadores públicos hasta el 31 de diciembre de 2013, debe ser renovado (fracción VIII del Artículo Segundo Transitorio del Decreto que modifica el CFF).

g) El no presentar dictamen fiscal habiendo dado aviso de opción su presentación es motivo de multa (Art. 83-X); y la multa por no hacerlo, a partir del 1° de enero de 2014, oscila de \$10,980 a \$109,790 (Art. 84-IX)”.

En nuestros tiempos el DF ha comprobado su necesidad de ser presentado pues se ha contribuido a la comunidad económica en primer lugar beneficios que los empresarios (contribuyentes) han recibido, puesto que el trabajo elaborado por el Contador Público Independiente (CPI) otorga calidad en la información financiera lo que les da respaldo ante la Autoridad al solicitar algún tipo de información; las más de 90 mil empresas que presentan el dictamen fiscal de forma voluntaria, se ven en la necesidad de utilizar un marco de referencia para la presentación de su información financiera siendo estas las NIF lo que se traduce en algunos beneficios tales como:

- Mostrar información financiera confiable que permita a los contribuyentes en territorio nacional (México) tener acceso a los mercados de capitales nacionales e internacionales (Bolsas de valores), así como, el poder atraer a

distintos tipos de inversionistas y variadas fuentes de recursos financieros del extranjero.

- De igual forma, permite que la información financiera sea comparativa y tenga una armonización con la información financiera utilizada y que es a su vez reconocida a nivel internacional.
- Permite actualizar a los contribuyentes en el reconocimiento de su información financiera sobre bases adecuadas de tal forma que puedan ser idóneos para la obtención de créditos, apoyos gubernamentales y tener además permite tener acceso a fuentes de financiamiento provenientes del extranjero.

Tabla 4. Dinámica de Registros por Contador Público Registrado

Año	Registros en el año	Acumulado	Año	Registros en el año	Acumulado
1985	371	5,763	1993	959	10,949
1986	386	6,149	1994	936	11,885
1987	356	6,505	1995	762	12,647
1988	348	6,853	1996	755	13,402
1989	426	7,279	1997	690	14,092
1990	635	7,914	1998	226	14,318
1991	1090	9,004	1999	152	14,440
1992	986	9,990	2000	226	14,696

Fuente : IMCP, Luis Raul Michel Dominguez

Del periodo 2001 a la actualidad existe un total de 17.5 mil contadores públicos registrados ante el SAT, de los cuales están activos un promedio de 5.5 mil Contadores Públicos.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Durante el mismo ejercicio (1991) estando en la presidencia de la república el Lic. Carlos Salinas de Gortari, se emite con fecha 15 de marzo el decreto por medio del cual se daba la autorización para que el DF fuera presentado mediante dispositivos Magnéticos siendo en un principio de manera voluntaria, sin embargo, a partir del ejercicio siguiente (1992) cuando deja de ser voluntaria esta presentación a través de este medio para convertirse en una obligación, siendo negada la recepción de dichos Dictámenes en papel como hasta ese entonces se presentaban ante la Autoridad Hacendaria. Por otro lado la obligación de presentar en medios magnéticos la información relativa al dictamen fiscal causo cierto malestar entre el gremio de Contadores Públicos Registrados pues existía en un principio desconocimiento por el manejo de la herramienta en la que se debía elaborar el ya mencionado dictamen, sin embargo también fue un factor para que se pudiera llevar a cabo un avance tecnológico en materia de la actividad profesional.

Siendo aún presidente de la república el Lic. Carlos Salinas de Gortari, Para el 29 de junio de 1992, se emiten reglas generales para la integración y presentación de este documento (Dictamen Fiscal) por medio de “discos magnéticos flexibles”, los cuales debían contener toda la información relativa al mismo. Sin embargo, durante el año 1995, siendo justo en el mes de diciembre cuando se dan a conocer a través del DOF diversas reformas fiscales en materia del DF en las que se hacía mención en primera instancia al Dictamen relativo a los EF de la entidad, en segundo término la manera en la que se debía presentar dicha información, misma que se había propuesto en el periodo presidencial del Lic. Carlos Salinas de Gortari y esto era por medio de discos magnéticos y por último, la fecha en la que debería ser presentada dicha información, la cual debía ser en un lapso de siete meses después de que terminara el ejercicio por el cual se presentaría el DF.

Antes de que el ejecutivo federal emitiera mediante el Diario Oficial de la Federación dichas reglas el Dictamen Fiscal era elaborado mediante hojas electrónicas de cálculo, para ser más precisos esto fue de 1992 a 1996. Aun cuando en los años de 1992 al año 2000, el envío del DF se realizó de forma manual, a través de un disco

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

magnético así como una impresión del documento, en el que se incluiría la opinión emitida por el CPI; para el año siguiente (2001), teniendo como obligación presentar el DF, esto se lleva a cabo mediante internet, siendo presidente de la república el Lic. Vicente Fox Quesada.

Para 2004, se revelan cuales habrían sido los cambios CFF siendo una de las más importantes en materia de dictamen fiscal la incorporación del Artículo 52 fracción I, Inciso a) en el que se establece como requisito indispensable para poder dictaminar EF de forma fiscal obtener dicho registro ante la AGAFF, por lo que el CPI debe de contar con documento expedido por el CCP al cual está adscrito en el que se demuestre que reúne los requisitos indispensables para continuar certificado ante este organismo, en caso de que el CPI no forme parte del CCP este podrá pertenecer a cualquier otro organismo que este autorizado por la SEP, otorgando un plazo de 2 años para que quienes no cuenten con dicha certificación puedan cumplir con esta obligación con lo cual es a partir de 2006 cuando es de forma obligatorio contar con este requisito.

Para el 30 junio de 2010, es publicado en el DOF un decreto respecto de las facilidades administrativas en el que se mencionaba que los contribuyentes obligados a la presentación del DF podrían enviar por el ejercicio fiscal 2010 un distinto al DF y que sin embargo, contenía información similar, esta herramienta fue llamada "Información Alternativa al Dictamen"; siendo así que la autoridad considera que el DF deja de ser obligatorio dando pauta a la voluntariedad de este. Dicha alternativa a que se refiere este decreto es aplicable para los también para los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, esto de acuerdo con el decreto publicado en el DOF el 30 de marzo de 2012 dentro del que se encontraban diversos beneficios para los contribuyentes en materia fiscal y que con posterioridad fue derogado siendo esto el 26 de diciembre de 2013.

En la actualidad el dictamen fiscal ha reducido su nivel de contenido siendo este el siguiente:

Tabla 5. Contenido del Dictamen Fiscal 2019. "ESTADOS FINANCIEROS GENERAL"

"No. DE	DATOS A CONTENER
REFERENCIA	
DEL ANEXO	
	DATOS FIJOS:
	DATOS DE IDENTIFICACION:
	- CONTRIBUYENTE.
	- CONTADOR PÚBLICO.
	- REPRESENTANTE LEGAL.
	DATOS GENERALES.
INFORMACION DEL DICTAMEN REFERENTE A:	
1.-	ESTADO DE SITUACION FINANCIERA.
2.-	ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL.
3.-	ESTADO DE CAMBIOS EN EL CAPITAL CONTABLE.
4.-	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO.
4.1.-	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.
5.-	INTEGRACION ANALITICA DE VENTAS O INGRESOS NETOS.
6.-	DETERMINACION DEL COSTO DE LO VENDIDO PARA EFECTOS CONTABLES Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
7.-	ANALISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS.
8.-	ANALISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DEL RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO.
9.-	RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE COMO SUJETO DIRECTO O EN SU CARACTER DE RETENEDOR.
9.1.-	DECLARATORIA.
10.-	RELACION DE CONTRIBUCIONES POR PAGAR.
11.-	CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
12.-	OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS CONTRATADAS CON RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.
13.-	INVERSIONES PERMANENTES EN SUBSIDIARIAS, ASOCIADAS Y AFILIADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.
14.-	SOCIOS O ACCIONISTAS QUE TUVIERON ACCIONES O PARTES SOCIALES.
15.-	CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS DICTAMINADOS SEGUN ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y LOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL TOTAL DE ACTOS O ACTIVIDADES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

16.-	OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS.
17.-	INFORMACION DEL CONTRIBUYENTE SOBRE SUS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS.
18.-	DATOS INFORMATIVOS.
19.-	INFORMACION DE LOS PAGOS REALIZADOS POR LA DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO POR DESCONSOLIDACION AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013 Y EL PAGADO HASTA EL MES DE MAYO DEL 2019
20.-	INFORMACION DE LOS PAGOS REALIZADOS POR LA DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO POR DESCONSOLIDACION Y EL PAGADO HASTA EL MES DE MAYO DEL 2019 (ARTÍCULO NOVENO, FRACCIÓN XVI DTLISR 2014)
21.-	CRÉDITO POR CONCEPTO DE PÉRDIDAS FISCALES (ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN VIII DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016)
22.-	PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES EN LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO O PÉRDIDA FISCAL CONSOLIDADO (ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN IX DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016)
23.-	OPERACIONES LLEVADAS A CABO CON RESIDENTES EN EL EXTRANJERO
24.-	INVERSIONES
25.-	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR Y POR PAGAR EN MONEDA EXTRANJERA
26.-	PRESTAMOS DEL EXTRANJERO
27.-	INTEGRACION DE PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES
28.-	INGRESOS SUJETOS A REGIMENES FISCALES PREFERENTES LOS CUESTIONARIOS QUE SE SEÑALAN A CONTINUACION, CONTIENEN INFORMACION RELATIVA A LA REVISION EFECTUADA POR EL CONTADOR PUBLICO INSCRITO A LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE, QUE FORMAN PARTE DEL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.
	CUESTIONARIO DE DIAGNOSTICO FISCAL. (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO)
	CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. (REVISIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO)".

Fuente: Servicio de Administración Tributaria, 2019

Si bien es cierto en la actualidad el dictamen fiscal sigue siendo una práctica con la que la autoridad verifica que los contribuyentes encasillados en los supuestos que menciona el Artículo 32-A del CFF, este documento ha seguido siendo reducido en cuanto a su contenido pues el comparativo que se puede observar es bastante; el dictamen fiscal del ejercicio 2010 contaba con 39 anexos y al día de hoy solamente

se observan que el último ejercicio presentado que en este caso es 2019, cuenta con solo 29 anexos.

Es importante señalar que adicionalmente a la presentación del DF es imprescindible la presentación mediante archivo electrónico el envío de papeles de trabajo con los cuales el CPI conformo el citado Dictamen, los cuales constan tanto de la parte contable como de la parte fiscal de la información del contribuyente; para tal efecto el SAT, emite a través de la RMF que tipo de información es la requerida en dicho envío, para el ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 2019 la información estuvo contenida en la Regla 2.13.19

Además adicional el dictamen fiscal conforme al Artículo 32-H del CFF, establece la necesidad de presentar información respecto de las empresas que se ubiquen en cualquiera de estos supuestos: Personas Morales con ingresos acumulables de \$791,501,760, Sociedades mercantiles, Entidades paraestatales, Personas morales Residentes en el extranjero y las Personas Morales residentes en territorio nacional; dicha información es llamada "Información Sobre la Situación Fiscal" (ISSIF), para lo cual el SAT emite de igual forma que para el dictamen fiscal un archivo electrónico en el que se presenta la información requerida por la autoridad.

Este tipo de información es equiparable a la del dictamen fiscal que se ubican dentro de los supuestos del ya mencionado Art. 32-A de este CFF.

En base a lo anterior existen publicaciones que hacen referencia a este tipo cambios a lo largo del tiempo, tales como lo publicado por López Cruz, F. (2020) en su libro "*Dictamen fiscal: de acuerdo con las normas internacionales de auditoría*", cuya información precisa las necesidades de la continua presentación del Dictamen Fiscal por parte de los contribuyentes.

La Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), a través de la publicación de su revista *Contaduría y Administración Informa*, emite un documento abierto distribuido bajo los términos de la Licencia Creative Commons CC BY-NC-ND4.0 el

cual establece algunos criterios respecto de la voluntariedad de la presentación del Dictamen en materia Fiscal así como las repercusiones que el contribuyente podría tener por no presentar dicha información mediante el mecanismo del Dictamen Fiscal.

3.5 Marco conceptual

La Auditoría es el examen de Estados Financieros que es realizado el Contador Público Independiente, mismos que incluyen toda la información emanada de los libros, registros, recursos, obligaciones, patrimonio y resultados de una entidad económica, mismos que son basados NIF con el objetivo de que este tipo de información estén en armonía con la información registrada en otros países, por tal motivo se hace indispensable que para efectos del reconocimiento de dicha información sean aplicadas todas las normativas, técnicas y procedimientos específicos que son el trabajo principal del Contador Público Independiente (CPI) los cuales deben ser realizados conforme a NIA, todo esto con un solo fin: emitir opinión expresando si los EF objeto de examen cuentan con razonabilidad.

Si bien, existen distintos tipos de auditoría, en este caso solamente será basado en la Auditoría con efectos fiscales o Auditoría Fiscal, cuyo trabajo es exclusivo del contador público, no pudiendo ninguna otra profesión ser partícipe de este tipo de actividad.

Para esto es necesario que sea definida la Auditoría Fiscal, siendo esta como la correcta verificación de la correcta determinación y entero del impuesto o en su caso las contribuciones a las que están obligados los diversos contribuyentes, vistos desde la perspectiva de las diferentes tesorerías del país, federales, estatales o municipales.

Al partir de este concepto se puede ver que es indispensable el conocimiento de la parte fiscal de la profesión del Contador Público a fin de que sea posible la revisión en primera instancia de la información mostrada dentro de los EF para que,

posteriormente se proceda con la aplicación de los procedimientos que lleven en un momento dado a la determinación de los impuestos que serán informados a la Autoridad Hacendaria a través del SAT, mediante la elaboración del DF que para tal efecto sea la propia Autoridad quien proporcione el formato guía para su preparación y presentación.

Es indispensable conocer que conforme pasa el tiempo la mecánica de presentación de los aspectos fiscales mostrada en los distintos anexos del ya mencionado Dictamen está en constante cambio, por lo que es indispensable que el CPI esté capacitado en la parte fiscal de su profesión pues al igual que el formato guía sufre cambios los aspectos fiscales también modificaciones, mismas que deben ser tomadas en cuenta al momento de la presentación de dicho documento ante la autoridad correspondiente.

Es por ello por lo que mediante distintas leyes, reglamentos y normativas está regulado, quien, como y cual es momento en que esta información debe ser considerada para cumplir con lo establecido por la autoridad; por tal motivo a continuación se detalla el fundamento legal del Dictamen Fiscal.

En primer lugar es necesario partir del *artículo 31 fracción IV* de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que menciona que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la federación, los estados y los municipios en que residan, esto en forma proporcional y equitativa conforme lo establezcan las respectivas leyes. Por tal motivo es importante que el aspecto fiscal cumpla con los ordenamientos correctamente a fin de que se pueda cumplir de manera cabal esta indicación que es aplicable a toda la población que cuente con fuentes de ingreso en territorio nacional.

El CFF en el Artículo 32-A:

“Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables

superiores a \$ 122,814,830.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$ 97,023,720.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal”.

El CFF en el Artículo 16, hace referencia al tipo de actividades empresariales siendo estas las actividades comerciales, Industriales, Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas, siendo cualquiera de estas actividades susceptibles al envío de los DF siempre y cuando cumplan con algún supuesto indicado en el art. 32 -A del CFF.

Siguiendo con la reglamentación que establece el CFF se hace referencia al Artículo 42 que menciona cuales son las facultades de comprobación de la Autoridad fiscal, en especial al tema tratado nos menciona lo siguiente:

“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 cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales”.

Artículo 52 CFF: establece cuales son los lineamientos con los que el CPI debe contar para efecto de que pueda firmar DF, siendo estos:

- *“Inscripción del Contador Público ante las Autoridades Fiscales.*
- *El dictamen se debe formular según las disposiciones del Reglamento el Código Fiscal de la Federación (RCFF).*
- *Emisión del dictamen y del informe de la revisión.*

- *Presentación del Dictamen mediante medios electrónicos.*
- *Que el Contador Público este al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales".*

3.6 Sanciones por no cumplir con la presentación del Dictamen Fiscal habiendo optado por hacerlo.

En caso de que el contribuyente opte por la presentación del dictamen fiscal deberá hacerlo en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta (ISR), indicando en el apartado que para tal efecto cuenta este documento siendo indispensable además que dicha declaración sea presentada en el tiempo establecido por las disposiciones legales. Una vez que se haya tomado la opción a la que hace referencia el propio Artículo, este, deberá ser presentado a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a aquel por el que se presente la información; si en un momento dado el dictamen fiscal no es presentado aún y siendo contemplada esta opción en la declaración del Impuesto sobre la renta el propio Código Fiscal de la Federación (CFF) en su Artículo 83 muestra las multas a las que se hace acreedor el contribuyente, siendo estas las mencionadas en la Fracción X:

“No dictaminar sus estados financieros cuando de conformidad con lo previsto en el Artículo 32-A de este Código, hubiera optado por hacerlo o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales” (CFF, 2022).

Artículo 84 CFF:

“A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de Llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones”:

“Fracción IX.: De \$ 13,490.00 a \$ 134,840.00”.

Por lo que se refiere al RCFF en el Artículo 57, establece el contenido tanto de la opinión que emita el CPI, así como el informe sobre la revisión fiscal del contribuyente mencionados en el Art. 52 Fracción II y III del CFF, los cuales son los siguientes:

“I. Los datos generales del contribuyente y del contador público inscrito y, en su caso, del representante legal;

II. La declaración, bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con fundamento en la fracción III del artículo 52 del Código y demás disposiciones aplicables; y

III. Lo demás que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general”.

3.7 Obligatoriedad de cumplir con la presentación de la información y documentación señalada por los contribuyentes que opten por presentar DF

Artículo 58 RCFF: Establece la información relativa al DF siempre y cuando el contribuyente opte por hacer la presentación correspondiente, la cual debe ser integrada en los medios electrónicos que para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria (SAT); dicha información es:

- *“Los datos generales así como la información del contribuyente, de quien actué como representante legal y los datos del contador público inscrito, quien será el encargado de emitir el dictamen su representante legal y del contador público inscrito que emita el dictamen y, en su caso, los del contribuyente extranjero que cuente con establecimientos dentro de territorio nacional.*
- *El dictamen elaborado por el contador público en relación con los Estados Financieros sujetos a revisión.*

- *El contador público emitirá un informe sobre la situación fiscal del contribuyente así como elaborara los cuestionarios de diagnóstico fiscal, donde además deberá aplicar los procedimientos de revisión de la situación fiscal del contribuyente como lo establezca mediante reglas de carácter general el Servicio de Administración Tributaria (SAT).*
- *La información referente a los Estados Financieros Básicos y las notas relativas al contribuyente, los cuales deben ser presentados en forma comparativa con la información relativa al ejercicio inmediato anterior.*
- *La información respecto la situación fiscal del contribuyente”.*

Adicionalmente esta información deberá ser acompañada por...:

... “Declaración bajo protesta de decir verdad del contador público inscrito que elaboró el dictamen y del contribuyente o de su representante legal, en los términos que establezcan las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria”.

3.8 Casos en qué los dictámenes no tendrán ningún efecto.

Artículo 59 RCFF.:

“Para los efectos del artículo 32-A del Código, los dictámenes de estados financieros formulados por un contador público inscrito, que presenten las personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales, no surtirán efecto jurídico alguno. Tampoco surtirán efecto jurídico alguno las opciones para dictaminar estados financieros ni los dictámenes presentados por las personas que no se ubiquen en los supuestos a que se refiere el artículo 32-A del Código...

... Los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A del Código,

podrán renunciar a la presentación del dictamen siempre que presenten un escrito en el que comuniquen dicha situación a la Autoridad Fiscal competente a más tardar el último día inmediato anterior a aquél en el que deba presentarse el dictamen, manifestando los motivos que tuvieron para ello, y además hayan cumplido oportunamente, en su caso, con la obligación prevista en el artículo 32-H del Código”.

3.9 Del régimen opcional para grupos de sociedades

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), establece dentro de su Artículo 59, que hablando de un grupo de sociedades siempre y cuando reúnan los requisitos a los que hace mención el Capítulo VI de la mencionada LISR y para ser consideradas como integradoras e integradas podrán solicitar la autorización para aplicar el régimen opcional el cual consiste en el cálculo y entero del Impuesto Sobre la Renta como lo establece la propia LISR en su Artículo 64.

Mientras la sociedad integradora e integradas no incumpla con alguno de los requisitos para dejar de aplicar mediante este régimen el cálculo y entero de impuesto o bien presente aviso de que ya no pertenece a este grupo de sociedades podrá continuar aplicando lo establecido en el Artículo antes citado. Dicho aviso deberá ser presentado ante la oficina del Servicio de Administración Tributaria a más tardar dentro del último mes del ejercicio anterior a aquel por el que se deba presentar dicha información prevista en este capítulo de la LISR.

3.10 Requisitos para cumplir de las sociedades que se consideran Integradoras

Artículo 60 LISR. Para los efectos del Capítulo que ha sido mencionado ya con anterioridad y al cual pertenece este tipo de sociedades, indica expresamente que tipo de sociedades serán las consideradas dentro del mismo, para lo cual se establecen algunos requisitos:

“I. Que se trate de una sociedad residente en México.

II. Que sea propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean integradas de la misma sociedad integradora.

III. Que en ningún caso más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria”.

3.11 Recaudación de impuestos federales mediante Dictamen fiscal.

Como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, el DF es una herramienta mediante la cual un CPI hace del conocimiento de la autoridad hacendaria la forma en la que el contribuyente cumplió con la presentación de sus obligaciones o en caso contrario, también se indica que tipo de contribuciones fiscales han sido omitidas por el propio contribuyente. Es por ello, que para López C. (2012), “este mecanismo desde su creación y manteniendo el carácter de obligatorio había sido de gran importancia para la obtención de recursos por parte del Estado, pues para los ejercicios 2005 – 2010 significo una recaudación de 17,900 millones adicionales por año, esto gracias al ejercicio de la contaduría pública”.

Nájera R. (2013) llevo a cabo una recopilación de los beneficios del DF, entre las que destacan, el periodo de devolución de impuestos pues el plazo para que el contribuyente obtuviera su saldo a favor se reduce a 25 días hábiles, pues de lo contrario sin la existencia de un dictamen fiscal de por medio el tiempo de recuperación seria de 40 días hábiles; de igual forma el plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias se reduce pues al momento que la autoridad solicita información para su revisión el tiempo en que concluye con la visita es mayor a cuando el contribuyente se dictamina para efectos fiscales, pues esta herramienta

proporciona información que es de utilidad para la autoridad y por tal suerte que se convierte en un usuario de la información financiera del sujeto en cuestión.

El hecho de eliminar la obligatoriedad de las auditorías a los EF mediante la presentación del DF no solo repercute los contadores públicos autorizados para la presentación de este, sino que, directamente tiene impacto en la AF pues esta, será la encargada de determinar si el contribuyente está presentando sus obligaciones de forma correcta, mediante otro tipo de fiscalización, como son las revisiones directas y por tal motivo el contribuyente puede sentir como agravio este tipo de prácticas por parte de la ya mencionada Autoridad, pues, al existir la obligación del dictamen para efectos fiscales era el propio contribuyente quien a través del CPI se hacían las modificaciones pertinentes en caso de ser necesarias y se presentaban las declaraciones complementarias modificando el impuesto presentado con anterioridad, siendo para el obligado directo una forma de validar que se cumplía de forma cabal con el entero de sus impuestos.

Es por lo anterior que, al no existir un dictamen de por medio, la recaudación obtenida de forma adicional se está disminuyendo, pues será hasta el momento en el que la autoridad realice las revisiones pertinentes al propio contribuyente que se pueda obtener recuperación de las omisiones de impuestos, siempre y cuando se logre comprobar efectivamente la falta del entero correcto, situación que refleja directamente un probable retroceso en la economía nacional, pues al existir menos recaudación, existe de igual forma menos recurso para el desarrollo del país y por tanto atraso en los diferentes programas sociales, económicos, ambientales, entre otros que han sido presupuestados por parte de los legisladores y que son sometidos a aprobación.

Es importante señalar que el esfuerzo respecto a la recaudación en el país sigue siendo alto, esto por parte de la Federación pues de alguna forma los estados solamente reciben las participaciones que esta entrega (Federación), sin que realicen algún esfuerzo adicional para la recaudación de impuestos; si bien dentro de los estados existe la posibilidad de obtener recursos por impuestos estatales, no

son para nada relevantes como lo son las recaudaciones por impuestos federales (I.S.R., I.V.A., I.E.P.S.), situación que complica como se mencionó anteriormente que el propio estado en muchos casos pueda cumplir con las necesidades que engloban a la sociedad, pues cerca del 80% del ingreso que percibe el estado proviene del Ejecutivo Federal.

3.12 Importancia del Dictamen Fiscal emitido por Contador Público.

Desde sus inicios, el dictamen fiscal ha sido una herramienta interesante no solo para la autoridad en materia de recaudación o control de la información fiscal del contribuyente sino que para el propio contribuyente como se ha mencionado durante el desarrollo del presente trabajo, es una herramienta de control respecto de su información financiera y fiscal, puesto que seguridad respecto del correcto registro de las operaciones y por lo tanto esa misma seguridad se ve reflejada en correctas tomas de decisiones durante el ejercicio fiscal o en ejercicios posteriores; de tal manera que al eliminar el dictamen fiscal como obligatorio, se vuelve vulnerable la confianza que se puede tener en las organizaciones puesto que se disminuye la rigidez con la que se valoraban las operaciones en cada una de las entidades económicas, siendo un factor de riesgo para las mismas.

Por lo tanto, es importante indicar que el propio DF es un mecanismo que otorga certeza y confianza de que un experto en auditoría y que además es reconocido por la propia AF en el país, ha llevado a cabo una revisión de las operaciones contables, financieras y fiscales y que por tal situación existe una razonabilidad de que esta información se presenta de manera correcta y acorde a lo requerido por la normativa legal y reglamentaria que indican tanto las NIF, como, las propias NIA con las que el profesional independiente lleva a cabo la preparación para su presentación en el ya multicitado Dictamen y que por consiguiente otorga una mayor calidad respecto de la información emanada por el ente económico.

De igual forma este mecanismo (dictamen) utilizado por la autoridad hacendaria es un filtro para el contribuyente en el caso de revisiones directas, de gabinete o

expres, puesto que le permite contar con tiempo adicional para aclarar dudas que pueda existir respecto de la información presentada y enviada a través de este mecanismo de fiscalización por parte de la propia autoridad, como pueden ser posibles diferencias resultantes de errores en registros o posibles discrepancias en los criterios de la autoridad o incluso de terceros relacionados en las operaciones reconocidas durante el ejercicio fiscal por el que se presente el dictamen.

Siendo así que, el dictamen fiscal es un instrumento que como ya se menciono es integrado por la revisión que un profesional independiente lleva a cabo en apego a las Normas Internacionales de Auditoria y que durante el desarrollo de los procedimientos que en apego a ellas se ejerce, sea posible detectar y corregir errores, omisiones o interpretaciones que de alguna forma puedan ser agresivas para la autoridad fiscal respecto de la normatividad vigente al momento de la evaluación de la información y que por consiguiente, permita al contribuyente llevar a cabo una autocorrección siendo esta espontanea, es decir, sin que la autoridad solicite mediante requerimiento al contribuyente esta acción, permitiendo así, que el sujeto en cuestión pueda evitar la imposición de multas o pueda ser tipificada como delito la omisión o error cometido.

Es necesario indicar que el ejercicio 2009 fue el último año en el que el dictamen fiscal se consideraba de manera obligatorio y fue a partir de 2010 cuando el dictamen se convierte en voluntario, siendo este mismo ejercicio el último año en el que la autoridad fiscal emitió información respecto de lo que fue recaudado con la presentación de los dictámenes fiscales. Sierra (2013) indica que lo interesante de este ejercicio fiscal 2010 es la disminución importante que hubo en la recaudación por la vía del dictamen fiscal, puesto que al existir un contribuyente más relajado respecto de las obligaciones fiscales, no en todos los casos existe corrección respecto de la situación fiscal del sujeto pasivo y con ello, el incremento en la falta de recaudación a través de este mecanismo se hace presente.

En este mismo sentido, es importante señalar que el SAT según lo mencionado por Sierra (2013), no cuenta con los elementos necesarios para cubrir la fiscalización

de los contribuyentes del país, tanto en elemento humano como a sistemas electrónicos se refiere, esto en el sentido no solo de la fiscalización como ya se mencionó sino para llevar a cabo la regularización de los contribuyentes informales que al paso del tiempo sigue en aumento, por lo cual la eliminación del dictamen fiscal no es un camino viable para la economía nacional puesto que la recaudación adicional que se obtenía por la presentación de esta herramienta, dejara de percibirse.

Carlos Cárdenas, presidente del IMCP por el periodo 2012 – 2013, indico para el Financiero (2013) que el DF: *“tiene a su servicio toda una fuerza, una contabilidad pública certificada, haciendo un trabajo de revisión del cumplimiento de obligaciones fiscales que no le cuesta, pero que reporta una recaudación mínima de 18 mil millones de pesos”* (Financiero, 2013).

“Aun aceptando, sin conceder, que tuviera la plataforma para recibir toda la información, no tendría la capacidad de auditar. La plataforma no podrá revisar el costo de ventas por ejemplo; se requiere el trabajo de un auditor y el SAT no tiene los auditores suficientes. Además, los contadores públicos están certificados y los auditores del SAT, no. Por eso la relevancia de que el dictamen prevalezca” (Financiero, 2013)

Es por ello que el dictamen fiscal al ser un elemento indirecto en la fiscalización del país, sigue siendo una herramienta de gran relevancia, con costos mínimos para la autoridad y que por consiguiente todos los recursos de esta, los podría direccionar a los diversos temas que aquejan a la nación, tal es el caso de, llevar a cabo la regularización del comercio informal que como ya se mencionó sigue en aumento constante y que forma un porcentaje elevado respecto de la participación económica según lo reportado por el propio INEGI; esta situación representa que al no existir la dictaminación fiscal para sectores distintos a los que para el ejercicio fiscal 2022 se destinó, existe una falta de acción de fiscalización tanto de forma directa como indirecta a un gran segmento de contribuyentes dentro del país.

Considerando lo anterior, es en un momento dado mejor para la autoridad hacendaria como para la propia nación, que en vez de que se haya eliminado la obligación de presentar el dictamen y que solo exista para el ejercicio 2022 obligación para un sector específico de la población existiera la presentación del dictamen para empresas que tuvieran Ingresos menores a los que fueron aprobados, siendo estos en cantidad de 1,650,490,600, mismo que se reflejaría en un mayor apoyo al profesionista independiente que tiene la capacidad profesional y la autorización por parte de la propia autoridad para la elaboración y presentación del multicitado Dictamen Fiscal, lo que reflejaría una mayor recaudación y presencia fiscalizadora, fortaleciendo la cultura contributiva de los empresarios, llevando al país a contar con una mayor consolidación en el crecimiento económico.

3.13 Finalidad del Dictamen Fiscal

Queda de manifiesto que el dictamen fiscal que es emitido por Contador Público Independientes tiene finalidades internas como externas, esto es, para el propio contribuyente que lo presenta iniciando así con sus accionistas a quienes cuya principal intención es la de informarse respecto del estado en que se encuentra su organización, es decir, la inversión que fue inyectada para su creación; a los proveedores y acreedores para conocer cuál es la situación financiera en la que se encuentra su deudor o cliente, que en este sentido es el propio contribuyente que emite la información y con ello el grado de solidez financiera que garantiza el pago de los créditos; para el público inversionista o posibles inversores, por el interés de conocer sus finanzas, su solvencia liquidez, así como, la rentabilidad de la entidad económica en la cual se tiene la intención de invertir su patrimonio, por mencionar esto entre otros casos más.

Es por ello que, el DF tiene, por tanto, muchas finalidades y sirve como elemento para el otorgamiento de confianza tanto a quien ha le ha concedido algún crédito o quizá ha realizado alguna inversión en el capital de la entidad que emite esta herramienta, como a quien tiene la intención de acreditar o invertir en una entidad para formar parte del grupo de accionistas; de igual forma, para fines fiscales, el

dictamen es la herramienta por el cual la empresa manifiesta a la autoridad, a través de la SHCP, la opinión del auditor sobre la situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como las variaciones de su capital contable y los cambios que se produjeron en su situación financiera, en determinado ejercicio fiscal, además de la emisión del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, mismo que lleva junto al dictamen los anexos correspondientes y demás documentación que le obligan, según lo dispuesto por el RCFF.

Al hablar de la importancia que tiene el DF en temas como créditos, inversiones, evaluaciones, o bases de negociación podemos mencionar lo siguiente:

- a) Es una herramienta que sirve para informar a los inversionistas de la entidad sobre la opinión que se ha formado el auditor respecto de la situación financiera de la empresa a una fecha y periodo determinado, teniendo así, el conocimiento de los resultados de sus operaciones, los movimientos en el capital contable y por consiguiente el flujo de efectivo de la propia entidad, mediante los estados financieros básicos.
- b) Es el propio Dictamen Fiscal parte de los estudios o mecanismos que son requeridos por el gobierno de la entidad para llevar a cabo una acertada toma de decisiones sobre proyectos de inversión.
- c) Este mismo mecanismo sirve como base para la determinar el valor de la empresa y por lo tanto, es de gran utilidad para el posible comprador como para el enajenante, siendo en este caso la propia entidad.
- d) Respecto de los particulares, como pueden ser, proveedores, acreedores, instituciones financieras o de crédito así como a toda persona física o moral, el dictamen sirve de base para la evaluación de los posibles créditos a otorgar, financiamientos a recibir o bien, inversiones por concretar dentro de en la propia sociedad.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- e) Al hablar de la participación de las entidades económicas dentro de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), el dictamen es un requisito indispensable para poder llevar a cabo el registro de cualquier entidad económica, a fin de que sus acciones puedan ser objeto de compraventa mediante esta institución. Siendo así que, este mismo dictamen es tomado como base por parte de los compradores de acciones para tomar decisiones acertadas, quien justificadamente desea conocer la situación de la empresa en la que invertirá.
 - f) Es un mecanismo que la propia autoridad utiliza para la revisión de las declaraciones de impuestos que han sido presentadas y enviadas por el propio contribuyente, y que es mediante el mismo que puede validar posibles omisiones respecto de ingresos declarados y que pueda generar recaudación adicional a la obtenida a través de los pagos provisionales ya efectuados por el sujeto pasivo. Para lograr lo anterior es necesario que exista una representación por parte del CPI (auditor) con sus respectivas firmas autógrafas, la carta de presentación correspondiente, el informe respecto de la revisión de la situación fiscal del contribuyente, los cuatro estados financieros básicos, el respectivo análisis de los gastos y de las contribuciones, así como, los análisis de operaciones de comercio exterior en su caso, las conciliaciones con diversos fines como son la de ingresos acumulables para efectos del ISR, siendo así como se conforma el Dictamen presentado y recibido por la Autoridad competente.

3.14 El Dictamen para fines Fiscales

Como ya se ha mencionado anteriormente el DF tiene diversas finalidades, siendo una de ellas la relacionada al ámbito fiscal puesto que la herramienta es utilizada por parte de la autoridad fiscal como base para la revisión de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, sin embargo, es importante señalar que el

dictamen que emite el CPI lo efectúa solamente sobre los estados financieros básicos, y no sobre las declaraciones de los impuestos y contribuciones.

Es por ello que, el dictamen con fines fiscales es el que va expresamente dirigido a la autoridad fiscal, es decir, a la SHCP, mediante el SAT, y si bien se trata de un dictamen como cualquiera otro, este contempla la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, cuyo marco de referencia son las NIA y está dirigido a la revisión cuidadosa del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, para lo cual la propia autoridad mediante reglas de carácter general ha establecido diversos requisitos para dirigirle a la autoridad un dictamen, mismos que incluyen los lineamientos que deberán ser conocidos por el CPI para el envío del archivo de forma electrónica y que ponen en evidencia la experiencia del auditor y la ejecución del trabajo profesional, principalmente.

El DF tiene dos orígenes, siendo el primero de ellos de forma obligatoria pues así lo dispone la legislación fiscal de nuestro país y por otro lado de forma voluntaria pues dentro de la misma legislación se establece la facilidad para que el contribuyente pueda optar por la presentación sin que sea obligado por la autoridad. Con referencia al dictamen fiscal obligatorio, la fundamentación legal está indicada en el artículo 32-A del CFF, en el que se indican los supuestos en los que el contribuyente deberá llevar a cabo la presentación de manera obligatoria ante la autoridad fiscal de sus estados financieros dictaminados por Contador Público Independiente. Dentro de la ley es señalado que tanto las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los puntos indicados dentro del artículo 32-A están obligadas a la dictaminación de sus estados financieros a través de contador público autorizado.

Respecto del dictamen voluntario, su fundamentación se encuentra dentro del mismo artículo 32-A del CFF, cuarto párrafo, indicando que la propia ley les otorga esta facilidad a los contribuyentes, que sin estar obligados pudieran optar por dictaminar sus estados financieros, debiendo de esta forma cumplir con lo establecido en el artículo 52 del citado Código. Es importante mencionar que el

marco normativo para el Dictamen Fiscal se encuentra contenido en el artículo 52 del ya citado Código Fiscal de la Federación en el que se indica claramente las situaciones que hay que considerar para la elaboración del mismo, siendo estas: las presunciones, los requisitos indispensables para que se actualicen las presunciones, el alcance que tiene la opinión del auditor o contador público independiente (CPI), la forma en la que la autoridad puede llevar a cabo la revisión sobre el dictamen formulado por el auditor, cuáles son las sanciones a que se hace acreedor el auditor por incumplimiento en la presentación del Dictamen Fiscal, y algunas otras obligaciones que tienen las asociaciones y sociedades civiles conformadas por contadores públicos autorizados a para llevar a cabo la dictaminación con fines fiscales.

Para mostrar de forma completa el marco jurídico integral del dictamen para fines fiscales, es importante mencionar que, de acuerdo con lo indicado en el propio Reglamento del Código Fiscal de la Federación dentro de los artículos 45-A y 46 deben ser presentados en forma conjunta, dos clases de avisos:

- a) El primero aviso hace referencia al aviso: que sea presentado por el contador o que debe presentar el despacho que este prestando servicios a una persona moral respecto de todos y cada uno de los miembros que formen parte del despacho y que cuenten con la certificación y el registro emitido por el CCP reconocido por la SEP y la AF a través del SAT indicando sobre la denominación o razón social de tal persona, el domicilio fiscal y el registro federal de contribuyentes, así como el número de registro que le asignó la AGAFF del despacho donde labore.
- b) El segundo aviso deberá ser emitido por el contribuyente que está obligado a la presentación de sus EF dictaminados por CPI, mismo que deberá ser firmado tanto por el propio contribuyente a través de su representante legal así como por el CPI que se encargará de la dictaminación; este aviso siempre hará referencia al último ejercicio fiscal.

En importante señalar que en caso de que el DF no sea presentado dentro del periodo indicado en la propia legislación no se considerará como presentado y por tal situación no surtirá efecto alguno y de ser así, el contribuyente se hará acreedor a las sanciones establecidas dentro del propio Código Fiscal de la Federación; de igual forma el hecho de que el dictamen no integre la información correspondiente y que es señalada dentro de las Reglas de Carácter General se considerará que no surte efectos fiscales, acatándose a las sanciones ya indicadas.

3.14.1 Presunción de certeza del dictamen fiscal.

La labor del Contador Público Independiente tiene como finalidad principal entregar como producto final el dictamen fiscal, en cuyo documento se muestran diversas manifestaciones, entre las que destacan la revisión de los cuatro estados financieros básicos por un ejercicio fiscal y a una fecha determinada, así como la manifestación de que dicho estudio de estos estados financieros se hizo en apego a la normatividad reglamentaria que para este efecto se trata de las Normas de Internacionales de Auditoría. En dicho Dictamen el CPI, manifiesta su opinión respecto de los estados financieros emitidos por el contribuyente indicando si estos reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa y por consiguiente se expresa si existe algún tipo de salvedad por la falta de aplicación de reglamentación en su elaboración y reconocimiento de la información contable por parte de la entidad económica o bien si es necesario dar una opinión negativa o abstenerse de opinar por no cumplir de forma razonable con lo establecido dentro de la legislación y reglamentación contable.

Para esto es importante que se fundamente con el propio artículo 52 del CFF, pues es en él dónde se regula los aspectos que conciernen al dictamen fiscal, a las presunciones de la ley y sus requisitos, al alcance del dictamen fiscal, así como a las responsabilidades del propio auditor que está emitiendo su opinión respecto de la razonabilidad de los EF del contribuyente. Es por ello por lo que dentro del artículo 52 del CFF ya señalado se indica lo siguiente:

“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 legales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes”.

Siendo así que, los hechos afirmados dentro del dictamen fiscal se presumen ciertos salvo prueba en contrario y solamente es la autoridad fiscal quien puede desmentir este hecho con pruebas en contrario, por lo que la presunción de certeza quedaría entre dicha y pudiera extinguirse y lo que haría que el dictaminador asuma las consecuencias por este hecho. Por lo que se refiere a las presunciones legales de certeza podemos decir que son de naturaleza diversa puesto que dentro de la declaración que hace el dictaminador de que la información se presenta de manera razonable solamente se indica respecto a 5 puntos y cualquier otra afirmación carecerá de presunción de certeza ante la autoridad fiscal:

- a) Sobre los EF del contribuyente, que se integran dentro del DF, enviado por CPI.
- b) Sobre los actos de enajenación de acciones.
- c) Sobre la declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del IVA.
- d) Sobre el cumplimiento de disposiciones legales.
- e) Sobre aclaraciones que formule el CPI en el DF.

Para que surta efectos la presunción de certeza es necesario que se cumplan requisitos que la propia legislación establece, las cuales deberán ser cumplidas de forma cabal por parte del dictaminador (CPI), por tanto, debe contar con registro por parte de la autoridad fiscal siempre que decida dictaminar para efectos fiscales, registro que se obtiene al cumplir y comprobar que se cuenta con Título profesional como Contador Público, toda vez que es solo esta profesión quien tiene la facultad

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

para dictaminar estados financieros, deberá permanecer a colegio de contadores públicos que sea reconocido por la SEP y ser miembro de este colegio por lo menos tres años previos a la solicitud del registro.

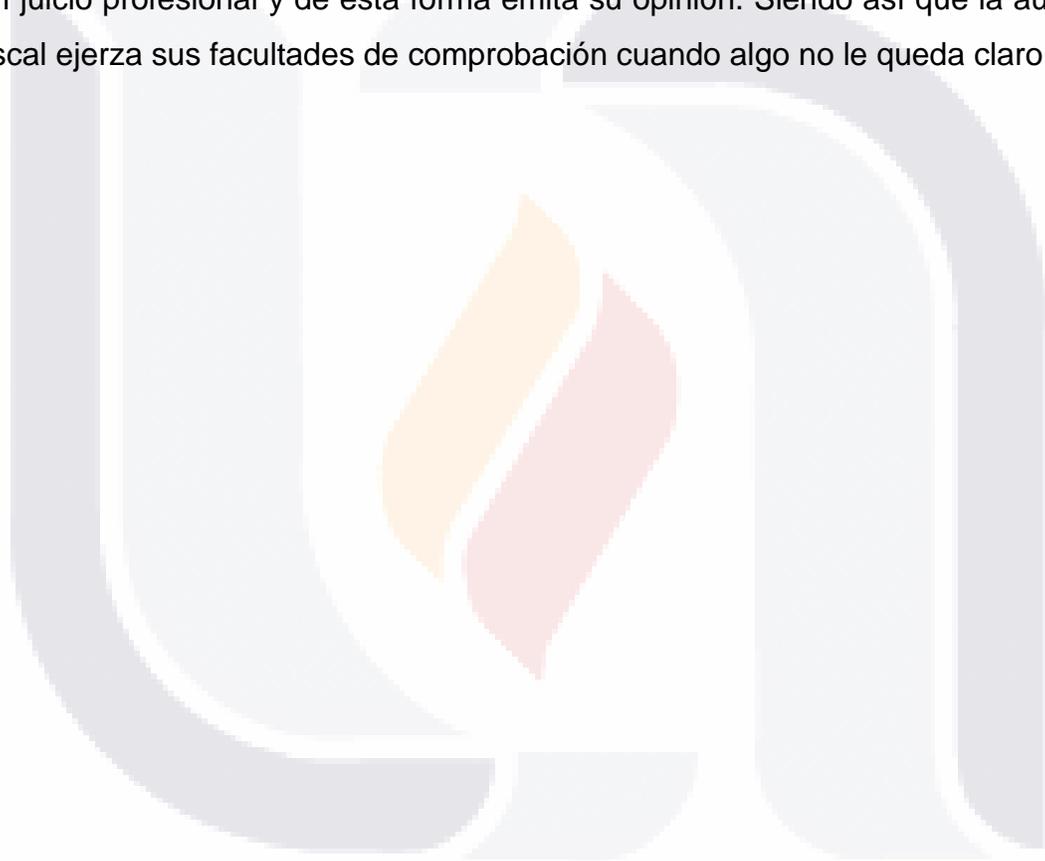
Una vez que se obtiene dicho registro por parte de la autoridad es necesario que se mantenga este cumpliendo con la norma de educación continua y con la permanencia dentro del ya citado colegio de contadores mismo que deberá ser comprobado a la autoridad dentro de los 3 primeros meses del año siguiente.

3.14.2 Opinión del CPI ante la autoridad fiscal.

La opinión del Contador Público Independiente constituye el punto medular del Dictamen Fiscal, sea cual quiera que sea el tipo de opinión manifestada dentro de él, pues puede ser una opinión no modificada o bien Modificada. Es cierto que el CPI está sujeto a normas que regulan su capacidad profesional, así como su independencia mental y la imparcialidad con la que se lleva a cabo la realización de su trabajo en el desenvolvimiento de sus procedimientos para la conclusión del encargo, sin embargo, puede que esto no sea suficiente para que la autoridad fiscal se someta a las interpretaciones y opinión emitida dentro del dictamen y sea necesario que mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación la propia autoridad interprete a su juicio la información contenida en este documento.

Sin embargo, siempre ha sido necesario e importante que el profesional que lleve a cabo este tipo de revisiones en encargos de auditoría emita su opinión y que solamente y de forma aleatoria la autoridad ejerza sus facultades de comprobación en contribuyentes que presenten dicha información, pues es cierto que la autoridad no cuenta con los medios y capacidad para llevar a cabo revisiones al padrón de contribuyentes registrados tanto de manera voluntaria como obligatoria a la presentación del dictamen, situación que se vuelve como una ventaja para la propia autoridad puesto que es mediante otra persona que se está llevando a cabo la fiscalización de los contribuyentes y de esta forma se lleva a cabo una recaudación adicional a la contemplada año con año dentro del paquete fiscal.

Si bien el CPI da certeza de la información, este mismo no tiene la capacidad de dar fe a la información pues no es Fedatario Público, púes de ser así, la AF estaría obligada a aceptar y creer lo que se manifiesta por el auditor, pero es conocido que la información que integra el contribuyente dentro de su contabilidad no está contemplada con cifras exactas ni tampoco el CPI que lo dictamina es un certificador de información, puesto que solo emite el DF con base en las pruebas desarrolladas por él y su equipo de encargo y que le dan elementos necesarios para contar con un juicio profesional y de esta forma emita su opinión. Siendo así que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación cuando algo no le queda claro.



CAPITULO IV:
Estudio comparativo del Dictamen Fiscal: México – Colombia

Es importante hacer notar que ambas naciones forman parte del continente americano y por tal situación existen similitudes tanto en idioma como en la parte económica, es por ello que referir el DF se vuelve importante indicar cuales son las referencias históricas de ambos países; en el caso de México en capítulos anteriores se ha hecho constar cual es el origen de esta herramienta necesaria no solo para la autoridad hacendaria sino también para el contribuyente que decide de forma voluntaria o que obligado por la legislación debe cumplir con su presentación; por lo tanto este apartado se hará mención como se originó y a partir de cuando este mecanismo es utilizado por las autoridades Colombianas, así como la finalidad para lo que fue implementado en este país.

La revisión fiscal en Colombia es una disciplina que forma parte de la contabilidad, cuyos antecedentes históricos se remontan desde que ha estado presente a lo largo de la historia dentro de la sociedad, como parte del control y fiscalización. Tanto la función como el desarrollo social de esta profesión (la Contaduría Pública), está referida a la preservación y el buen funcionamiento de las entidades económicas. La revisoría fiscal en Colombia es la disciplina a la que le corresponde llevar a cabo la dictaminación de los Estados Financieros, donde de igual forma, la revisión y la evaluación del control interno se hace de manera sistemática, de manera oportuna y sobre todo al margen de lo establecido en la legislación, los estatutos y la normatividad profesional. Un punto importante es que la revisoría fiscal se realiza de forma integral, es decir, abarca todo el manejo de la entidad económica y por tanto, el revisor fiscal está obligado a llevar a cabo procedimientos de revisión minuciosos todos los segmentos que forman la totalidad de la compañía, siendo necesario para tal efecto el que el revisor se encuentre rodeado por un equipo con la capacidad para llevar a cabo la fiscalización.

Como se mencionó anteriormente, las funciones del revisor fiscal se concentran en la vigilancia y control de todas las operaciones celebradas por la empresa, debiendo estas estar ajustadas a las necesidades de sus estatutos, a las decisiones de la asamblea general y a la junta directiva de la empresa, puesto que es de ahí donde se desprende la utilidad de la revisoría fiscal y que en un cierto momento esta pueda determinar si existen o no irregularidades en el funcionamiento de la compañía y el desarrollo de los negocios de esta.

El CTCP define a la revisoría técnica como:

“El Revisor Fiscal es un delegatario de los socios para ejercer inspección permanente a la administración y validar los informes que están presentes, debiendo rendir informes a los mismos en las reuniones estatutarias. El Revisor Fiscal es un auditor que no puede ser encasillado en forma exacta en alguna de las categorías establecidas en la Unidad Dos, puesto que tiene características de unas y otras, encuadrándose solamente en la de auditoría integral aunque no de manera perfecta” (Centro Interamericano Jurídico Financiero, 2012).

4.1 Antecedentes Históricos en Colombia del Revisor Fiscal

El primer acercamiento que tuvo Colombia respecto del revisor fiscal data del año 1931 dentro de la Ley 58, donde se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas; siendo mencionado en el Art 26 de dicha Ley las incompatibilidades que el encargado de la revisoría fiscal tendría respecto de su participación con dichas sociedades, pues indica que, bajo ninguna circunstancia el revisor fiscal deberá tener acciones de la compañía o estar relacionado por consanguineidad en cuarto grado o bien en segundo de afinidad con los responsables de la dirección como puede ser el gerente o algún otro integrante encargado de la toma de decisiones de la compañía, y de igual forma no deberá ocupar ningún cargo dentro de la empresa mientras sea el encargado de la revisoría fiscal (Ley 58, 1931, art 26).

Por su parte el Art. 40 indicado en la propia Ley 58, se indica el compromiso o responsabilidad frente a la entidad económica del encargado de la revisoría fiscal, donde se indica que tanto este profesionalista (revisor fiscal) como los miembros de la administración son responsables solidarios de los perjuicios o daños que se originen por negligencia o por cualquier violación en el desempeño de las obligaciones que tengan asignadas. Por su parte, dentro del artículo 41 se establece que tipo de responsabilidad debe de tener el profesionalista dedicado a la revisoría fiscal para con los socios de la empresa, indicando que existe responsabilidad solidaria tanto de los integrantes de la administración de la entidad como del propio revisor fiscal con los socios de la empresa y con los terceros interesados en la misma, por todos los perjuicios en los que se hubiese incurrido por agraviar de manera voluntaria a las responsabilidades asignadas como sus funciones a realizar dentro de la compañía (Ley 58, 1931, art 40).

Para 1935, fue la Ley 73 la que otorgo una connotación completa a la imagen del revisor fiscal dentro de Colombia, indicando en su artículo 6° que las sociedades anónimas requerirían que fuese integrado un encargado de la revisión en el aspecto fiscal cuyas funciones serian el analizar las operaciones que de la sociedad emanaran, mismos que incluyen inventarios, actas, libros de la sociedad, correspondencias entre otros; la verificación de arqueos de fondos fijos de caja, cuya frecuencia se indica que deberá ser de por lo menos una vez por semana; llevar a cabo la justificación de los bienes de la empresa, así como, de los mismos que esta posea como resguardo; tener la certeza de que las operaciones que se reconocen por la compañía se encuentren de conformidad con los estatutos y las condiciones de la establecidas por la asamblea general, así como por la junta directiva; informar por escrito de forma oportuna, a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y al gerente, cuáles son las irregularidades que se observan por las operaciones efectuadas por la compañía; la autorización con su firma del estado de situación financiera mensual y semestral; y todo lo que le sea fijado dentro de la asamblea general de accionistas, relacionados con las indicadas en los apartados anteriores (Ley 73, 1935, art 6).

Con posterioridad se emite el decreto 2521 de 1950, mismo que reguló la ley que hasta el momento estaba en vigor respecto de las sociedades anónimas y, a su vez fueron mencionados algunos artículos respecto de la revisoría fiscal como son:

“Art. 134. Indica que las sociedades anónimas deberán tener invariablemente un profesional encargado de la revisoría fiscal contando con una persona de apoyo en caso de que el principal tenga algún incumplimiento y no pueda desempeñar sus funciones, este será seleccionado por los miembros que integran la asamblea general de accionistas, contando con un tiempo en el cargo igual al gerente de la entidad, pudiendo este tener reelecciones indefinidas. Este profesional deberá contar con la nacionalidad del país. Por su parte, la persona que se encuentra de apoyo o suplente ocupara el cargo del principal en el caso de faltas en cualquiera de su gravedad” (Decreto 2521, 1950, art 134).

Con posterioridad, fue emitida la Ley 145 de 1960, donde se modificaron los artículos, que hacen referencia a la calidad del trabajo, a la firma que debe contener el estado de situación financiera, así como, el respectivo dictamen emitido por contador público independiente respectivamente, indicando expresamente lo siguiente:

“Artículo 8. Sera necesario la calidad de Contador Público en todos los casos en que las leyes así lo exijan y además en los supuestos en los que se requiera desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la propia Ley exige la participación de uno equivalente que cuente con la misma designación o bien con la de Auditor u alguna otra similar”. (Ley 145, 1960, art 8).

“Artículo 9. La declaración y firma de un Contador Público hará suponer, salvo prueba en contrario, que los actos respectivos se sujetan a los

requisitos legales y de igual forma que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. En el caso de balances, se supondrá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros contables y que de igual forma estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos manifiestan en forma inequívoca la oportuna situación financiera a la fecha del balance”. (Ley 145, 1960, art 9).

“Artículo 10. Referente al dictamen emitido por un Contador Público sobre un balance general o Estado de Situación Financiera, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de Cuentas, deberá ir acompañado de un informe preciso”. (Ley 145, 1960, art 10).

El Título I del libro segundo del actual código de comercio de Colombia, le dedicó por completo el Capítulo VIII al revisor fiscal, indicando dentro del artículo 203 que, quienes deberán tener la figura del revisor fiscal son: en primer lugar las sociedades por acciones; seguidas por las sucursales de compañías extranjeras y por ultimo las sociedades en las que, por ley o por estatutos, la administración no concierna a todos los socios, cuando así quede dispuesto sin importar el número de socios que queden excluidos de la administración que represente no menos de veinte por ciento del capital de la compañía. (Código de Comercio, 2022, Título I del libro Segundo, Capítulo VIII). Por lo tanto, el propio artículo precisó cuáles son las compañías que forzosamente necesitan la revisoría fiscal y de esta manera determinó como se debe establecer el cargo en las sociedades que por ley no requieran de la figura del revisor fiscal.

Cardona (1988), indicaba, “la Revisoría Fiscal tenía como propósito servir a los propietarios del ente para la vigilancia de la administración centrándose básicamente en la revisión de la información contable” (p.33), lo que llevo en el futuro a la evolución de la revisoría fiscal al servicio de los intereses de la compañía como tal, lo que significó que la revisoría fiscal, ha evolucionado en obediencia con el concepto de entidad contable.

En la actualidad está considerado que el enfoque de la revisoría fiscal debe ir más allá de la mera fiscalización de las compañías, como se llevó a cabo hasta hace unos cuantos años, para dar pie a una revisoría que hace parte de la gestión estratégica de la organización, en donde se busca que los actos administrativos se ajusten al objeto social de la empresa y que el estado de situación financiera refleje de forma fehaciente la situación financiera de la compañía. En la actualidad se contempla la posibilidad de cambiar de modelo en función de una mayor seguridad y transparencia de esta disciplina en las empresas.

4.2 Aspectos generales de la Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal es una disciplina que da seguimiento de manera puntual a las acciones encargadas de vigilar y controlar la información emanada del sistema contable y financiero del ente económico, siendo esta además, un mecanismo o herramienta que rinde cuentas a la sociedad respecto de sus acciones cumpliendo con la legislación actual

Machado, M., y López, O. (2006) definen a la Revisoría Fiscal como:

“una institución que nace como respuesta a una necesidad social, proporciona confianza pública, fiscaliza al ente económico y da fe pública de que los controles minimizan los riesgos, la organización cumple con la normativa y los estados contables cumplen con la normatividad” (p.19).

En este concepto, se manifiesta que la actividad realizada por el Revisor Fiscal está dirigida tanto a la parte social como al hecho de proporcionar un mayor grado de confianza en la conducción de la información que emanada de los propios entes económicos, y esto, exige al revisor fiscal tenga un nivel de conocimiento especializado en la parte fiscal.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Según Mejía (2005)

“Las organizaciones, independientes a su tamaño, objeto social y al origen de su capital, deben ejecutar constantemente un proceso sistemático de inspección integral con el cual se puedan establecer controles orientados a mitigar la exposición de la institución a los diferentes riesgos propios del sistema y se verifique el cumplimiento de las disposiciones legales”.

Con la precisión anterior se manifiesta, la importancia que reviste a las organizaciones para que desplieguen acciones respecto del sistema de control interno de tal forma que permitan disminuir los riesgos que pudieran enfrentar las organizaciones por deficiencias en este, como pueden ser, la falta de estados financieros actualizados, o la falta de aplicación de las normas contables con las que se deben reconocer las operaciones contables y financieras de la entidad, por mencionar algunas cuestiones de relevancia. Desde esa consideración adquiere validez el que se incorpore un revisor fiscal en las compañías, con la finalidad de llevar una san operación contable y financiera y que además sea apropiada para cumplir con las obligaciones de la compañía. Este sistema de control interno debe ser individualizado, es decir, que el profesional encargado de la revisoría fiscal no generalice su aplicación, integrando así a cada compañía una evaluación previa de su situación y con base en ella, corregir, actualizar o establecer los procesos necesarios de control.

Respecto con el compromiso ante la sociedad del profesional de la revisoría fiscal Machado (2007, p. 86) aclara que *“el revisor fiscal, debe ser un garante de la información mediante su certificación y como agente de control y vigilancia, fiscalizar los actos de la administración y hacer público sus hallazgos”.* Eso anterior, es esencial en la responsabilidad de este profesionista hacia la sociedad, suponiendo que el resultado obtenido sea expuesto al público, sobre todo si llegan a existir de cierta forma irregularidades, para que puedan llevarse a cabo las correcciones pertinentes mediante los ajustes propuestos.

Una situación importante que el revisor fiscal debe tener es lo relacionado a la autonomía mental de este profesionista que se desempeñara como revisor fiscal, situación que pone de manifiesto que esta actividad tiene la necesidad de realizar de forma imparcial y con ética además, la actuación que se tiene respecto del profesionista mencionado, sin embargo, aún existe cierta duda de esto pueda ser llevado a cabo en forma clara y con la objetividad necesaria. Es por ello por lo que, el Código de Ética Profesional del Contador Público (CEPCP) o bien dentro de la Ley 43 de 1990 en su artículo 37 se indica lo siguiente:

“En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante” (Congreso de la República, 1990, art 37).

Cárdenas (2012), maneja que este revisor debe:

“Desarrollar y ejecutar el examen de forma crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiera, de gestión y legal de la sociedad, realizado con independencia por un contador público y utilizando técnicas específicas, con el fin de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia, eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos”.

De igual forma, sigue afirmando que: *“debe evidenciar el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de esta”* (Cárdenas, 2012). Lo expresado por Cárdenas, requiere por una parte, una capacitación profesional e intelectual bien fundamentada en materia económica, contable y legal; y por otro lado, contar con ética y transparencia en la ejecución de

su actuar profesional; de cierta manera, de esos dos tipos de situaciones se emana la importancia de la revisoría fiscal para el cumplimiento de una buena información económico-financiera en las compañías.

4.3 La Necesidad de una correcta Revisión Fiscal.

La Revisoría Fiscal, se respalda en la rendición de cuentas de las relaciones del ser humano a nivel social, contable y económico, siendo esto desde un punto de vista de la vigilancia y el control.

Para Rengifo (2014, p.18)

“Las características deseables de un revisor fiscal moderno es que aplique estrategias gerenciales, posicionado en su papel de evaluador de la gestión global y actuación de los administradores, con nuevas propuestas sobre el control de la gestión y una apreciación crítica de los negocios”.

Por tanto, el revisor fiscal debe contribuir con el crecimiento de la compañía, por lo que esto involucra que exista un control respecto de las actuaciones de los encargados de llevar a cabo la dirección de la empresa; siendo así que, la profesión de revisoría fiscal alcanza una considerable importancia, permitiendo de esta manera que deba formar parte de las estrategias planteadas por las direcciones en las diversas organizaciones.

“El Revisor Fiscal debe velar por la existencia de un adecuado sistema de control interno en la empresa, además de garantizar su cumplimiento, debe dar fe pública de que la información fiscal y tributaria corresponde fielmente a los libros contables y que estos corresponden a la realidad. Velar por el cumplimiento de los estatutos y normatividad de la empresa, rindiendo informes oportunos y veraces a las entidades de vigilancia y control sobre las irregularidades del ente” (Rengifo, 2014, p.18).

El Consejo Técnico de la Contaduría (CTCP), indica que:

“La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones” (CTCP, 2008).

Entonces pues, la actividad de la Revisoría Fiscal se inclina por llevar a cabo una vigilancia ecuánime e independiente de la actividad contable que emana de las operaciones reconocidas por las compañías quedando de manifiesto que, es indispensable que el profesional que la realiza cuente con la preparación que establece la legislación en la actualidad.

“La inserción del Revisor Fiscal en la organización se hace desde la vinculación a la misma en su tarea de veeduría profesional, por lo que se cataloga como un talento humano al servicio de la organización en pos de objetivos que en cierta forma están alineados con los de la empresa, pues su tarea avanza en el sentido de asegurarse que los objetivos de la organización se cumplan. Esto quiere decir, que en tanto agente de control independiente, deberá trabajar no para permitir el logro de los objetivos precisamente sino para facilitar que tales logros se cumplan” (López 2012, p.64).

4.4 Discrepancias y semejanzas en ambos países respecto de: la Revisoría Fiscal y Dictamen Fiscal.

Partiendo de la necesidad de la revisión fiscal en Colombia misma que se sostiene en la rendición de cuentas por parte del revisor fiscal para con la sociedad, tanto en los aspectos económico y financiero y desde la perspectiva de la vigilancia y el control, Rengifo (2014, p. 18) menciona que:

“las características deseables de un revisor fiscal es el que lleve a cabo la aplicación de estrategias gerenciales desde el punto de vista de evaluador de la gestión global y actuación de los administradores, contando con propuestas nuevas respecto del control de la gestión y una operación crítica de los negocios”.

Partiendo de esto, es importante que el profesional encargado de la revisoría fiscal contribuya con el buen funcionamiento de la organización, por lo tanto, la revisoría fiscal adquiere un importante papel dentro de la propia compañía, convirtiéndose en una más de las tácticas de los directivos de las empresas. La persona encargada de la revisoría fiscal debe cuidar que exista un adecuado sistema de control interno en las compañías y así mismo deberá asegurar el correcto funcionamiento de este; debe además dar certeza de que la documentación tanto fiscal como financiera es un reflejo fiel de la organización. Así mismo, debe cuidar de que todos los estatutos y la normatividad de la empresa se desarrollen de forma adecuada para lo cual debe entregar informes oportunos a las instituciones encargadas de la vigilancia y control en el que se debe señalar cuales fueron las inconsistencias detectadas.

En razón a la necesidad de la contabilidad y su relación con la actividad de la Revisoría Fiscal en las empresas, Laguna (2007), señala que:

“Una sociedad sin información financiera no podría sobrevivir, y menos sin información confiable y de calidad, el objetivo de la información financiera que emite la contabilidad es servir de instrumento a diversos usuarios, para soportar las decisiones relacionadas, entre otras, con inversión, endeudamiento, impuestos, apalancamiento, créditos, control, optimización de recursos y gestión; para ello, debe revelar razonablemente las cifras que conforman los estados contables y demás informes que los complementan, la calidad está relacionada con la información, la cual debe presentar como característica que al usuario le sea útil para la toma de decisiones y demás aplicaciones pertinentes” (p.83-93).

En razón al concepto de RF el CTCP, expresa que:

“La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones” (CTCP, 2008).

Por su parte, el CTCP expone que:

“La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, a interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales” (2001, p.135, citado por López, 2009).

López (2009) menciona:

“un aspecto vital dentro de la labor del Revisor Fiscal, y es lo concerniente a que este profesional dentro de su accionar de veeduría, está en consonancia con el logro de los objetivos propuestos en la organización, y en cierto modo, no se podrá avanzar si no se cuenta con una información responsable y ajustada a las normas legales, como un hecho que genera una buena imagen corporativa de la empresa frente a los clientes y la sociedad en su conjunto”.

Siendo así, en Colombia el profesional encargado de cumplir con la revisoría fiscal es de suma importancia ya que esta debe ajustarse a la legislación vigente y en razón al sistema de control interno que opera en la entidad pues este debe desarrollarse de forma oportuna y con independencia mental, esto, como beneficio para las empresas y con relevancia en el interés social.

En Colombia existe el argumento de que quien ejerce la revisoría fiscal no cuenta con un juicio profesional libre de situaciones que puedan poner en entre dicho su actuar, esto relacionado con que en gran parte su desempeño está ligado a los requerimientos y necesidades de las organizaciones para las cuales presta sus servicios profesionales, aunado a que en el país existe la ilegalidad y la corrupción como una firme realidad y que tiene una aficción a la buena rendición de cuentas o transparencia con la que deben operar las empresas y por lo tanto esta misma afectación recae sobre el revisor fiscal y la transparencia con la que debe desempeñarse. Para ello, la fundamentación que algunos autores manifiestan es que el sistema benéfico del mundo capitalista afecta de forma importante a la actuación de la fiscalización en las entidades económicas y es por lo que, en el caso del revisor fiscal se trata de un profesionista que crea una dependencia convenida la cual en algún caso es probable que pueda culminar en una afectación importante para que exista imparcialidad al momento de emitir una opinión respecto de la gestión para la que fue contratado.

Contrario a lo anterior es necesario comprender y con importante validez, que la crisis que existe en alguna nación como es el caso de Colombia es un factor que afecta a la población total, no solo en la parte social sino que también en existe afectación en la parte profesional y es de esta forma que se puede entender que la ilegalidad o la corrupción no es algo que concierne a alguna disciplina en particular, sino que tiene que ver en todo caso con la disminución de valores por parte de la sociedad y que por tanto es distinto a la disciplina del revisor legal o cualquier otra relación contractual pactada con las organizaciones.

Por lo que respecta a la relación que existe entre el revisor fiscal y la organización y de cómo pudiera afectar su actuación profesional en lo concerniente a la imparcialidad, este profesionista debe tener claridad y de igual forma darle esa claridad al organismo para el cual presta su servicio profesión de que existe CEPCP o bien la Ley 43 de 1990 en donde se indica claramente que debe existir un juicio profesional libre de prejuicios con respecto a posibles situaciones que resulten de

interés y que por tanto sea incompatible con los principios éticos de legalidad y objetividad del contador público como profesionalista.

Lo anterior es algo que afecta al estado en cuanto al ejercicio de sus funciones puesto que es un claro manifiesto que la revisoría fiscal en este país no cuenta con el respaldo necesario para que existan de cierta manera normas que puedan cumplir de forma congruente con el ejercicio profesional del revisor fiscal y con una mayor inspección de la organización sobre la revisoría fiscal. Sin embargo, la importancia que esta disciplina tiene es de suma importancia para el propio estado puesto que le proporciona información que ayuda a comprender y analizar de mejor forma la situación financiera de los entes económicos y por lo tanto se manifieste claramente como se encuentra la economía del país.

Es de esta forma que el actuar del profesionalista en este país (Colombia) tiene un importante aliado en la formación de la economía local (empresa) y una gran responsabilidad para que esta proporcione al estado la herramienta necesaria para que la fiscalización en el país fluya de manera limpia y segura, convirtiendo de cierta forma en responsable solidario al profesionalista que se desempeña como revisor fiscal, concientizándolo a seguir en constante capacitación respecto de las normas o leyes que el propio país emite a través de sus legisladores, cumpliendo de forma cabal lo referente a la ética profesional haciendo notar que existe imparcialidad en la gestión que está desarrollando con el organismo que contrata sus servicios.

Por su parte, el referente colombiano en nuestro país (México) al revisor fiscal, es llamado Auditor, área de especialización que forma parte de las actividades que desarrolla el profesionalista de la contaduría pública; en México para que la figura del auditor este presente en las empresas de manera externa y que este emitiendo dictamen respecto de la razonabilidad de la situación financiera que reflejan los EF, es necesario contar con una certificación la cual es emitida por el IMCP a través de CCP y que de manera oficial debe ser reconocido por la SEP.

Para que suceda lo anterior, es necesario que se cubran algunos requisitos que la propia autoridad fiscal establece mediante el RCFF publicado en el DOF el 2 de abril de 2014 (RCFF 2014) en cuyo artículo 52 se indica que: *“El contador público interesado en obtener la inscripción en el registro a que se refiere dicha fracción, deberá solicitarlo al Servicio de Administración Tributaria, acreditando, además de lo señalado en el propio artículo 52 del Código, lo siguiente”*:

- I. *“Estar inscrito en el registro federal de contribuyentes, con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:*
 - a) *Asalariados obligados a presentar declaración anual conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;*
 - b) *Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y*
 - c) *Servicios profesionales para los efectos del Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales conforme al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;*

- II. *Encontrarse en el registro federal de contribuyentes con el estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 29, fracción V de este Reglamento;*

- III. *Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios de certificación autorizado en los términos del Código;*

- IV. *Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública;*

V. *Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de inscripción a que se refiere este artículo;*

VI. *Contar con la certificación vigente a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código;*

VII. *Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales. La experiencia a que se refiere esta fracción se acreditará de conformidad con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

VIII. *En caso de que la certificación a que se refiere la fracción VI de este artículo se haya expedido con más de un año al momento de solicitar la inscripción, deberá presentar una constancia que acredite el cumplimiento de la Norma de Educación Continua o de Actualización Académica expedida por un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública o autoridad educativa estatal, al que pertenezca, y*

IX. *Manifiestar, bajo protesta de decir verdad, que no ha participado en la comisión de un delito de carácter fiscal”.*

Aunado a lo anterior, el interesado deberá comunicar al SAT en espacio de 3 meses, siendo los primeros del año que ha continuado de manera permanente como miembro del CCP acreditando este hecho con constancia emitida por este organismo, de igual manera deberá entregar documento probatorio de que ha

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

continuado con la capacitación que exige la NEC expedido por el ya mencionado colegio.

Por esta razón el Auditor al tener que pasar por la aprobación de un organismo autorizado por la SEP y habiendo obtenido el registro ante la autoridad hacendaria se considera como profesionista independiente a la empresa que decide contratar sus servicios como dictaminador de EF, cumpliendo con ello los requisitos indicados en CEP, así como las NIA, en los que se indica claramente en qué casos no podría emitir opinión respecto de los estados financieros de la entidad.

Siendo así, el contador público dedicado a la auditoria no tiene problema en cuanto a su independencia mental, pues no está ligado a la entidad en la generación de sus operaciones en ningún sentido, pues solamente revisa lo que previamente el gobierno de la entidad autorizo y que fue elaborado por su equipo de trabajo, situación que deja al auditor con los elementos necesarios para emitir cualquier tipo de opinión (modificada o no modificada), considerando que dentro de la opinión modificada se encuentra una opinión con salvedades, opinión con abstención de opinión o bien una opinión de negación.

Existe una diferencia que debe señalarse respecto de los tipos de auditor, pues puede que dentro de cada organización o ente económico exista la figura del auditor interno, quienes son los encargados de desarrollar los sistemas de controles internos de la entidad, así como de validar el correcto desempeño de las políticas y procedimientos previamente establecidos por ellos, para que de esta forma el desarrollo no solo de las operaciones financieras sino de las operaciones en general en las que se ve rodeada la entidad se lleven a cabo de manera clara, comprensible y con todos los puntos requeridos para que los encargados de realizar la toma de decisiones la realicen sin contratiempos y de manera oportuna, mismos que pueden ser los directores, gerentes o accionistas de la empresa en cuestión, sin demeritar la intervención del personal que forma parte de las direcciones mencionadas.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Este tipo de auditor no está facultado por parte de la autoridad fiscal para la elaboración, presentación y envío del dictamen fiscal, puesto que las funciones que desempeña son completamente diferentes a las que el auditor externo realiza al momento de ser contratado, pues no existe un lazo interno que obligue tanto al empresario como al contador público Independiente a tener responsabilidad por la información que emana de sus sistemas contables, haciendo responsable a este último (auditor externo) de la repercusión que pueda tener el tipo de opinión que emita dentro del dictamen fiscal enviado a la autoridad.

Situación que hace que sea la propia autoridad quien deposite su confianza en el auditor Externo, pues es el quien de manera indirecta entrega información fehaciente de los contribuyentes que están obligados a dictaminarse a partir del ejercicio fiscal 2022 o bien los contribuyentes que han optado por presentar esta herramienta de fiscalización, ayudando a la recaudación de contribuciones en algunos casos omitidas por el sujeto pasivo, pues la propia autoridad no cuenta con las herramientas y personal para llevar a cabo la fiscalización en todo el territorio nacional; sin embargo el auditor externo no da fe pues no tiene el carácter que le confiere el estado al notario o fedatario público, por lo que al momento en que la autoridad no este conforme con alguna situación respecto del dictamen fiscal recibido, está en todo su derecho de ejercer facultades de comprobación y solicitar de manera adicional la información que a su juicio considere necesaria para esclarecer las posibles diferencias encontradas por el personal de apoyo de la autoridad hacendaria.

La importancia del auditor en México tiene su origen en 1959 cuando se funda la DAFF siendo presidente de la república el Lic. Adolfo López Mateos y desde ese momento toma gran relevancia la figura del auditor dentro de nuestro país, logrando tener un control respecto de todos los contadores públicos que deciden formar parte de este organismo que se desprende de la SHCP, considerados como parte del mecanismo que se estaba estructurando para llevar a cabo una recaudación con mayor solidez dentro de territorio nacional, confiando en las capacidades y

conocimientos del profesional con especialización en esta área de la contaduría pública.

Si bien es cierto que ambos países, México y Colombia atienden las necesidades de los entes económicos tomando como base las NIA y plasmando los mismos tipos de opiniones, en donde quizá existe una variación respecto de la forma en que son conocidas pero que al final están dirigidas al mismo tipo interpretación de la información financiera de la entidad y que dichas opiniones son plasmadas dentro de los informes que forman parte del ya multicitado dictamen, pues si bien es cierto, en la actualidad debe prevalecer la armonización de las Normas con las que se determinan los procedimientos no solo en estos países sino a nivel mundial, por lo tanto, en cuanto al documento utilizado no existen diferencias significativas salvo los términos en los que son traducidos por la distinta interpretación de la lengua de cada país.

La diferencia más importante entre el revisor fiscal y el auditor radica en la manera en la que el estado interviene tanto en la formación como en el desempeño que tienen dentro de las organizaciones para las cuales prestan su servicio profesional, mientras que en uno se ve claramente afectada su imparcialidad e independencia mental, en el otro en el momento en el que eso llegue a suceder, deberá dejar el encargo para no ver afectada la opinión que pudiera resultar respecto de la información entregada por el gobierno de la entidad.

Para ambos países (México y Colombia) el que existan mecanismos de fiscalización como parte del quehacer de la autoridad fiscal es de suma importancia, pues en ambos países dicha autoridad no cuenta con una infraestructura sólida y capaz de llevar a cabo por cuenta propia la recolección de las contribuciones como parte de la recaudación fiscal de la nación, es por ello que el dictamen fiscal se vuelve un elemento fundamental en materia de recaudación, pues en México se consideran ingresos adicionales a los que ya han sido contemplados dentro del presupuesto de

ingresos de la federación, obteniendo importantes cantidades de dinero para el desarrollo social, cultural, educativo y de infraestructura.

Para que la sociedad pueda cumplir con sus objetivos planteados de forma interna, así como, cumplir con las obligaciones fiscales impuestas por la autoridad fiscal es necesario que los profesionales de la contaduría cuenten con la experiencia necesaria para desarrollar de forma eficaz y oportuna las actividades tanto de revisoría fiscal, como de, elaboración de dictamen en materia fiscal, pues se requiere sean cumplidos los lineamientos establecidos por la propia legislación, siendo estos, la aplicación de examen de certificación, el cumplimiento en materia de norma de educación continua, misma que abarca el conocimiento específico de las áreas que son requeridas por esta herramienta de fiscalización, la obtención del registro ante el AGAFF, así como el que forme parte de un colegio de contadores públicos que sea reconocido por la SEP, lo anterior son requisitos para los profesionales que radican en México; por su parte en Colombia es importante que también cuenten con la independencia mental necesaria dichos profesionales, para que puedan desempeñar de manera correcta y satisfactoria el cargo de revisor fiscal, pues dentro de las empresas que son contratados tienen una participación importante y de forma solidaria en el desarrollo del control interno, para que las operaciones que emanan de ellas cuenten con el registro contable adecuado para que este sea útil en la correcta toma de decisiones y puedan cumplir con los lineamientos que establecen sus leyes locales.

Tabla 6. Similitudes y diferencias, respecto del DF, Dictaminador y Revisor Fiscal.

Conceptos	MÉXICO	COLOMBIA
Aplicación de Normas Internacionales de Auditoría (NIA)	X	X
Presentación de Dictamen Fiscal	X	X
Presencia de Revisor fiscal en la empresa		X
Contador Público Independiente	X	
Especialista en revisoría fiscal		X
Responsabilidad Solidaria para con la empresa	X	X

Independencia mental del CPI o Revisor fiscal	X	
Finalidad del DF (Recaudación de impuestos)	X	X
Dictaminador realiza control interno en la empresa		X
DF regulado por legislación actual	X	X
DF obligatorio para ciertos contribuyentes	X	X

Fuente: Elaboración Propia.



CAPITULO V: Estudio y análisis del Caso Práctico

La empresa objeto de este análisis tiene su origen del año 2003, logrando colocarse con el paso del tiempo como una de las empresas más sólidas en el ramo de la maquinaria y materiales para la agricultura y ganadería, siendo la venta de tractores y equipo forrajero sus principales operaciones comerciales.

La empresa para el año 2009 adquirió la concesión de Massey Ferguson demostrando con ello que dentro del ramo agropecuario son líderes y que aunado a la confianza que han logrado adquirir entre sus clientes, es sin duda la mejor opción para los mismos, pues los servicios de calidad que ofrecen, han hecho que no solo en el Estado de Aguascalientes se haya consolidado como la mejor empresa en su ramo, sino que, a nivel nacional sus ventas de tractores, equipo forrajero y de labranza les ha permitido colocarse a la vanguardia en equipo agrícola y por tanto en el gusto de sus clientes.

Es importante señalar que la empresa cuenta con una estructura orgánica sólida, lo que le permite desarrollarse sin mayor complicación, pues la misión y los valores que se desprenden de la organización son el crecimiento rentable por servicio al cliente de excelencia, innovación, calidad y compromiso, así como, el mantener el grado de responsabilidad, siendo íntegros y respetuosos contando con un espíritu de transparencia y por supuesto, nunca dejando a un lado la conducta personal y el profesionalismo hacia con sus clientes y equipo de trabajo.

Esta compañía, cuenta con una matriz y cinco sucursales dentro del centro de la república ubicándose en los estados de Jalisco, Guanajuato y por supuesto en Aguascalientes, siendo así que, es pieza fundamental para los agricultores de la zona del bajío, contando con ingresos importantes por la venta de sus productos y servicios.

5.1 El Dictamen Fiscal como herramienta de apoyo en la generación de información financiera de la empresa.

Cabe resaltar que no solo para este tipo de contribuyentes el DF ha sido una herramienta importante en el desarrollo y generación de información financiera, clara, precisa y oportuna para llevar a cabo la correcta toma de decisiones, en cada uno de los segmentos operativos con los que cuenta en este caso la compañía objeto de este análisis; es por ello que desde el origen de la empresa y con el afán de lograr cumplir todos sus propósitos comerciales, económicos y fiscales, se adoptó el DF como mecanismo de ayuda en la generación de controles internos adecuados y precisos que los llevaran a cuidar tanto sus operaciones de manera interna como con las personas externas con las que se tienen contacto, como lo son, sus clientes, proveedores, autoridades fiscales, gobierno, por mencionar algunos.

Para el año 2005 primer ejercicio en el que la compañía presentó su información fiscal utilizando las herramientas que el SAT ponía a disposición del contribuyente y que a través de reglas de carácter general se indicaba la forma y los plazos en que debería ser enviada a la Autoridad, se contaba ya con un control interno adecuado, respecto a la forma en la que debería operar la compañía y que por tanto en el aspecto fiscal no representaba problema alguno la generación de la información para hacer el envío en primera instancia de sus declaraciones mensuales, declaración anual y por consiguiente el DF, pues de cierta forma, el tener que cumplir con la obligación de presentar ante las oficinas respectivas este documento, hacía que la empresa mantuviera cuidado siempre en el correcto seguimiento de las políticas y procedimientos establecidos previamente y que eran revisados periódicamente por personal competente de la propia organización.

Para esta fecha una de las políticas de la empresa establecía que, no se debían presentar declaraciones complementarias, refiriéndose a que la información enviada de manera mensual al SAT debería de contener los elementos necesarios y correctos y reflejar así, la correcta determinación de los impuestos de los que son

contribuyentes, situación que reflejaba lo establecido en la misión y visión de la empresa, respetando los valores, responsabilidad e integridad en cada una de las determinaciones de impuestos.

Teniendo en cuenta que la legislación de nuestro país por este ejercicio contempla una tasa de impuesto del 30%, la compañía presenta sus pagos provisionales atendiendo lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en atención con las reglas de carácter general aplicables para este ejercicio y aun cuando para ejercicios posteriores la tasa de impuesto fue modificada la compañía siempre ha estado en apego a los cambios que la autoridad hacendaria publica a través del DOF antes de la conclusión del cada uno de los ejercicios fiscales.

Es imperante hacer notar que al cumplir con la obligación de enviar el archivo correspondiente al DF la compañía no había sido objeto de algún requerimiento por parte del SAT, toda vez que al ser presentado por CPI, la autoridad depositaba la confianza suficiente en que este profesionista llevara a cabo las pruebas necesarias para que la contribuyente cumpliera de forma correcta con la información solicitada por ella misma, siendo así que, la contribuyente se encontraba fuera de la vista de la autoridad y libre de sanciones que pudieran ser aplicadas por incumplimiento de alguna disposición emitida en aspecto fiscal, pues de ser así y contar con algún incumplimiento, sería el Dictaminador también objeto a sanciones por parte del IMCP quien pudiera retirar la certificación que le otorga el poder firmar este tipo de documentos, además, que a la postre resultaría también un problema para con la AF pues pudiera perder el Registro y de esta forma dejaría de firmar estados financieros dictaminados de manera definitiva si así lo considerara pertinente la autoridad.

Tabla 7. Determinación de Pagos Provisionales ejercicio 2005.

CONCEPTO	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEPT	OCT	NOV	DIC	ACUMULADO
(+) INGRESOS NORMALES DE LA EMPRESA	22,697,078	21,925,655	23,688,482	20,773,234	20,550,147	21,293,174	21,904,190	20,303,398	18,341,440	18,758,946	18,241,330	20,002,617	248,479,690
(+) Ingresos	22,692,191	21,920,941	23,683,269	20,768,967	20,545,808	21,292,935	21,904,190	20,303,398	18,341,440	18,758,946	18,241,330	20,002,617	248,456,032
(+) Ingresos Intercompañías	4,887	4,714	5,213	4,267	4,339	239	-	-	-	-	-	-	23,658
(+) OTROS INGRESOS	50,759	14,502	20,731	54,840	106,513	91,141	79,276	24,732	13,943	13,907	13,889	14,765	498,999
Ingresos por servicios adicionales	2,400	-	6,100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8,500
Otros Ingresos	13,876	14,502	14,631	17,771	20,306	14,042	13,904	13,969	13,943	13,907	13,889	13,904	178,645
Venta de chatarra	-	-	-	-	-	-	22,268	10,763	-	-	-	861	33,892
Utilidad Contable en Venta de Activo Fijo	34,483	-	-	37,069	86,207	77,099	43,103	-	-	-	-	-	277,962
(+) PRODUCTOS FINANCIEROS	5,487	9,018	15,514	18,929	-	34,443	16,897	96,993	-	244,862	133,214	116,462	691,817
Intereses a favor	5,487	9,018	15,514	18,929	-	34,443	16,897	96,993	-	244,862	133,214	116,462	691,817
(=) TOTAL DE INGRESOS CONTABLES	22,753,324	21,949,174	23,724,727	20,847,002	20,656,660	21,418,758	22,000,362	20,425,123	18,355,383	19,017,714	18,388,433	20,133,844	249,670,506
(-) Utilidad contable en venta de Activo Fijo	- 34,483	-	-	37,069	86,207	77,099	43,103	-	-	-	-	-	- 277,962
(+) Utilidad Fiscal en venta de Activo Fijo	34,483	-	-	37,069	86,207	77,586	43,103	-	-	-	-	-	278,448
(=) INGRESOS NOMINALES DEL MES	22,753,324	21,949,174	23,724,727	20,847,002	20,656,660	21,419,245	22,000,362	20,425,123	18,355,383	19,017,714	18,388,433	20,133,844	249,670,993
(+) INGRESOS NOMINALES ACUM. PERIODO ANTERIOR	-	22,753,324	44,702,498	68,427,226	89,274,228	109,930,888	131,350,133	153,350,495	173,775,618	192,131,002	211,148,716	229,537,149	-
(=) INGRESOS NOMINALES ACUMULADOS DEL PERIODO	22,753,324	44,702,498	68,427,226	89,274,228	109,930,888	131,350,133	153,350,495	173,775,618	192,131,002	211,148,716	229,537,149	249,670,993	-
(x) COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.0230	0.0230	0.0349										
(=) UTILIDAD FISCAL ESTIMADA	523,326	1,028,157	2,388,110	3,115,671	3,836,588	4,584,120	5,351,932	6,064,769	6,705,372	7,369,090	8,010,846	8,713,518	-
(-) PERDIDAS FISCALES ACTUAL, PENDIENTES DE APLICAR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) PTU PAGADA	-	-	-	-	112,357	224,714	337,070	449,427	561,784	674,141	786,497	898,854	-

(=)	RESULTADO FISCAL ESTIMADO	523,326	1,028,157	2,388,110	3,115,671	3,724,231	4,359,407	5,014,862	5,615,342	6,143,588	6,694,950	7,224,349	7,814,664
(x)	TASA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%
(=)	PAGO PROVISIONAL ISR DEL PERIODO	156,998	308,447	716,433	934,701	1,117,269	1,307,822	1,504,459	1,684,603	1,843,076	2,008,485	2,167,305	2,344,399

	PAGO PROVISIONAL ISR DEL EJERCICIO	156,998	308,447	716,433	934,701	1,117,269	1,307,822	1,504,459	1,684,603	1,843,076	2,008,485	2,167,305	2,344,399
--	---	---------	---------	---------	---------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Fuente: Elaboración propia

Tabla 8. Determinación del Impuesto Anual del ejercicio 2005.

DESCRIPCIÓN DE LA CUENTA	RESULTADO AL AÑO DE: 2005
UTILIDAD (PERDIDA) NETA HISTÓRICA	12,073,824
(MAS) INGRESOS FISCALES NO CONTABLES	278,446
UTILIDAD FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FIJO	278,446
(MAS) DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES:	10,915,877
DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN CONTABLE APLICADO A LOS GASTOS OPERATIVOS	2,138,488
PAGOS A PERSONAS FÍSICAS NO COBRADOS EN EL EJERCICIO	191,104
PROVISION NO PAGADA	732,921
OTROS GASTOS QUE NO REUNEN REQUISITOS FISCALES:	
MANTENIMIENTO DE PLANTA	7,146
SEGUROS Y FIANZAS	12,589
SINIESTROS Y DAÑOS	48,626
MULTAS Y RECARGOS	156
GASTOS MEDICOS Y FUNERARIOS	8,000

OTROS GASTOS	61,036	
PROVISIÓN ISR	5,496,436	
PROVISIÓN PTU	1,889,642	
PAGOS DE INGRESOS EXENTOS DE SALARIOS NO DEDUCIBLES (ART. 28-XXX LISR)	329,734	

(MENOS) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES:		3,769,878
---	--	------------------

DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN FISCAL DIRECTAMENTE A LOS GASTOS OPERATIVOS	2,786,484	
AJUSTE ANUAL DEDUCIBLE	387,727	
FLETES DEL EJERCICIO ANTERIOR PAGADOS EN 2005	539,501	
PAGOS PERSONAS FÍSICAS COBRADOS EFECTIV. DEL EJERCICIO ANTERIOR.	56,166	

(MENOS) INGRESOS CONTABLES NO FISCALES:		277,961
--	--	----------------

UTILIDAD CONTABLE EN VENTA DE ACTIVO FIJO	277,961	
---	---------	--

UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL		19,220,308
PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA PAGADA EN EL EJERCICIO		898,854
UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL DEL EJERCICIO		18,321,454
PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES ACTUALIZADAS		
RESULTADO FISCAL		18,321,454

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO		
--	--	--

IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO A LA TASA DEL 30%		5,496,436
TOTAL DE PAGOS PROVISIONALES ACREDITABLES		2,344,399
I.S.R. A CARGO (FAVOR)		3,152,037

Fuente: Elaboración propia

Tabla 9. Anexo de Dictamen Fiscal 2005.

9.- RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE COMO SUJETO DIRECTO O EN SU CARACTER DE RETENEDOR							
INDICE	CONCEPTO	BASE GRAVABLE	TASA, TARIFA O CUOTA	CONTRIBUCION DETERMINADA POR AUDITORIA A CARGO O A FAVOR	CONTRIBUCION A CARGO O SALDO A FAVOR DETERMINADO POR EL CONTRIBUYENTE	DIFERENCIA	DIFERENCIAS NO MATERIALES NO INVESTIGADAS POR AUDITORIA
	POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005						
	(CIFRAS EN PESOS)						
	CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE COMO SUJETO DIRECTO						
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R.)						
01090000000000	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	18,321,455	30.00	5,496,436	5,496,436	0	
01090001000000	OTRAS REDUCCIONES DEL I.S.R.						
01090002000000	I.S.R. CAUSADO EN EL EJERCICIO			5,496,436	5,496,436	0	
01090010000000	PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS ENTERADOS A LA FEDERACION			2,344,399	2,344,399	0	
01090016000000	DIFERENCIA A CARGO			3,152,037	3,152,037	0	
01090017000000	DIFERENCIA A FAVOR						
01090018000000	IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO DEL EJERCICIO			3,152,037	3,152,037	0	

Fuente: Elaboración propia

Como podemos observar en las tablas anteriores, la empresa tenía un control correcto de las operaciones fiscales pues durante todo el ejercicio 2005 y posteriores a la entrada en vigor de la reforma que establece que el dictamen no es obligatorio por los contribuyentes, puesto que lo determinado en sus pagos provisionales era concordante con lo reflejado en el cálculo anual y por lo tanto esta misma situación se presentaba en el llenado del anexo correspondiente a la determinación del impuesto, siendo este el anexo 9 denominado "Contribuciones a

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor”, por tal motivo para la empresa era de gran ayuda el tener que elaborar dicha herramienta, pues la operación del negocio marchaba sin ningún tipo de problemática, gracias al control interno detallado y el cual seguían todos los colaboradores de la empresa acorde a lo señalado en el propio manual de políticas y procedimientos.

Sin embargo es para el ejercicio 2013 que la autoridad hacendaria a través de reglas de carácter general indicaba que dejaría de ser obligatorio el envío y presentación del Dictamen Fiscal y es a partir de este año que al no sentir la obligación expresa y que solo dejaban que fuera de manera voluntaria que los contribuyentes presentaran o no esta información en las fechas que las mismas reglas de carácter general indicaban que la gran mayoría de las entidades económicas que venían haciendo este documento, dejaron de hacerlo y por lo tanto si la autoridad tenía confianza en que la persona que lo realizaba era de su confianza, las empresas dejaron de recibir este servicio por parte del profesionista los servicios de Auditoria y que ocasionaría que el Servicio de Administración Tributaria mediante requerimientos a las entidades solicitara la información que aclarara en un momento dado las anomalías detectadas por su personal en el área correspondiente.

Es partir de este año que la compañía objeto del estudio de este caso, dejo tomarle importancia al control interno pues considero que la actividad ya no era importante y que por lo tanto el personal encargado de la revisión y supervisión del control interno tuviera algunas otras ocupaciones, por lo que, a la fecha el no tener la obligación expresa de presentar el dictamen fiscal los ha llevado que existan retrasos en la información no solo en la parte fiscal de la empresa sino en la operatividad de la misma; al hablar del control no se hace referencia a un rubro específico de los estados financieros, sino que, de manera generalizada la organización no controla sus operaciones tal y como lo establece la normatividad vigente a través de las Normas de Información Financiera, situación que lleva a tener confusiones y malas tomas de decisiones.

En necesario hacer notar que al no contar con un control interno correcto y adecuado las funciones del personal de la empresa se reestructuraron y algunas de ellas dejaron de ser funcionales para cumplir con el objetivo que se tenía establecido respecto a la adecuada generación de información fiscal y que de este modo se evitaban sanciones innecesarias por parte de la Autoridad Hacendaria; para el ejercicio fiscal actual 2022, la compañía comprendió que el dejar de aplicar los controles específicos en materia fiscal deberían seguir siendo importantes y por tal motivo se está dando a la tarea de contar nuevamente con un manual de políticas y procedimientos actualizado acorde a las necesidades actuales de la empresa.

Puesto que, la información presentada en la actualizada a la autoridad fiscal dista mucho de la información enviada en ejercicios fiscales anteriores, siendo así que el personal encargado de la parte fiscal de la empresa realiza de manera común declaraciones de impuestos con carácter de complementarios a efecto de subsanar errores no detectados de manera oportuna y que quizá aun sigan sin ser los datos correctos y que se resume para la parte económica del país en una mala recaudación de impuestos y que al no ser en todos los casos información real, la propia autoridad fiscal no cuenta con el personal y herramientas para fiscalizar a todos y cada uno de los contribuyentes y obtener de esta forma una recaudación correcta; esta situación se veía menos afectada cuando eran los propios contribuyentes quienes contrataban a un experto y realizaba las auditoras correspondientes y que además contaba con la confianza de la propia autoridad.

Para el ejercicio cuya comparación se realiza el presente trabajo, se hace necesario reflejar de igual forma los números que han sido presentados ante la autoridad fiscal y que aun cuando la información se pretende obtener de forma clara y precisa, es de hacer notar que existen retrasos en la información y es por ello que se ha optado por presentar la información como se tiene en el momento y con posterioridad llevar a cabo la corrección, situación que se puede observar en la siguiente tabla de información respecto del ejercicio 2022.

Tabla 10. Información Fiscal presentada durante el ejercicio 2022.

PERIODO	FECHA	TIPO	No.	I.V.A.	ISR PM	I.R.S.S.	ISR RET.	RETENCIONES	ISR POR	ISR RET.	ISR	ACTUAL.	RECARGOS	TOTAL DE	IMPUESTO	COMP.	SUPE	TOTAL A
	PAGO	DECLARACION	OPERACIÓN	(Favor) Cargo			SERV. PROF.	I.V.A.	DIVIDENDOS	ARREND	OTRAS			IMPUESTOS	PAGADO CON ANTERIORIDAD			PAGAR
ENE	15/02/2022	NORMAL	296069367	1,112,538.00	305,873.00	75,473.00	3,086.00	207,557.00	-	156,478.00	66,824.00	-	-	1,927,829.00	-	-	12,386.00	1,915,443.00
FEB	19/03/2022	NORMAL	300022353	439,135.00	262,281.00	76,816.00	3,007.00	312,487.00	-	257,911.00	140,562.00	-	-	1,492,199.00	-	-	5,223.00	1,486,976.00
MAR	12/04/2022	NORMAL	304455308	787,386.00	-	97,054.00	5,284.00	95,965.00	-	85,167.00	70,281.00	-	-	1,141,137.00	-	-	5,275.00	1,135,862.00
MAR	15/04/2023	COMPLEMENTARIO	305614662	-	-	-	-	136,021.00	-	-	-	-	-	136,021.00	95,965.00	-	-	40,056.00
ABR	06/05/2022	NORMAL	309139602	799,889.00	157,927.00	74,647.00	532.00	239,116.00	-	174,921.00	35,140.00	-	-	1,482,172.00	-	-	5,514.00	1,476,658.00
ABR	14/04/2023	COMPLEMENTARIO	309377264	799,889.00	157,927.00	74,647.00	532.00	239,116.00	-	174,921.00	35,140.00	-	-	1,482,172.00	-	157,927.00	5,514.00	1,318,731.00
MAY	17/06/2022	NORMAL	313740393	921,281.00	147,142.00	143,355.00	1,223.00	180,146.00	2,222,222.00	122,667.00	35,140.00	-	-	3,773,176.00	-	147,142.00	-	3,626,034.00
MAY	22/04/2023	COMPLEMENTARIO	338421153	-	-	147,777.00	-	-	-	-	-	-	-	147,777.00	143,355.00	-	4,422.00	-
JUNI	08/07/2022	NORMAL	318212225	563,066.00	126,632.00	71,257.00	2,075.00	176,535.00	-	122,667.00	35,141.00	-	-	1,097,373.00	-	126,632.00	7,003.00	963,738.00
JUL	05/08/2022	NORMAL	322466476	1,367,520.00	127,978.00	69,895.00	1,238.00	178,468.00	1,111,111.00	122,666.00	35,140.00	-	-	3,014,016.00	-	-	5,211.00	3,008,805.00
JUL	12/05/2023	COMPLEMENTARIO	322479500	1,367,520.00	127,978.00	69,895.00	1,238.00	178,468.00	1,111,111.00	122,666.00	35,140.00	-	-	3,014,016.00	-	127,978.00	5,211.00	2,880,827.00
AGO	17/09/2022	NORMAL	327116068	771,950.00	125,846.00	113,642.00	1,239.00	144,773.00	308,889.00	85,168.00	-	-	-	1,551,507.00	-	-	2,976.00	1,548,531.00
AGO	17/05/2023	COMPLEMENTARIO	331653162	1,036,947.00	109,243.00	76,655.00	2,074.00	154,699.00	-	85,167.00	-	-	-	1,464,785.00	-	109,243.00	4,921.00	1,350,621.00
OCT	19/11/2022	NORMAL	336663070	755,480.00	124,231.00	77,205.00	1,238.00	138,400.00	-	85,167.00	-	-	-	1,181,721.00	-	124,231.00	3,894.00	1,053,596.00
OCT	05/04/2023	COMPLEMENTARIO	340066132	1,291,886.00	113,135.00	106,742.00	533.00	140,122.00	-	85,167.00	-	-	-	1,737,585.00	-	113,135.00	1,585.00	1,622,865.00
DIC	07/01/2023	NORMAL	344039482	835,113.00	120,466.00	225,568.00	1,064.00	191,316.00	-	85,168.00	-	-	-	1,458,695.00	-	87,356.00	819.00	1,370,520.00
				12,849,600.00	2,006,659.00	1,500,628.00	24,363.00	2,713,189.00	4,753,333.00	1,765,901.00	488,508.00	-	-	26,102,181.00	239,320.00	993,644.00	69,954.00	24,799,263.00

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en la información antes señalada existen algunos periodos en los que la información no ha sido presentada al término del ejercicio fiscal 2022, lo que refleja un claro descontrol en la generación de la información necesaria para cumplir con las obligaciones fiscales; de igual manera podemos ver que es más común que existan declaraciones complementarias con las que se lleva a cabo la corrección de las declaraciones ya presentadas, reflejando una vez más que para la entidad era importante contar con el apoyo del DF, pues de esta forma sus controles internos estaban sanos y contaban con una aplicación correcta de las políticas y procedimientos establecidos por la entidad.

La toma de decisiones no estaba siendo afectada por descontroles en la generación de información financiera de la empresa, representado así, una clara actuación tanto para el Fisco como para ella misma. Sin embargo al terminar la obligación de presentar esta herramienta (DF) tanto para la autoridad como para el contribuyente representa un claro retroceso en los objetivos que se tenían planteados desde el inicio de la vigencia del DF por parte del Fisco, como por los objetivos de los empresarios al crear los entes económicos.

Resultados

Sería incorrecto el visualizar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales como solamente una herramienta de cumplimiento para la AF, ya que, para la elaboración del informe por CPI, es necesario que el auditor obtenga una confianza y seguridad razonable de que los estados financieros se encuentren libres de incorrecciones materiales, proceso que le conlleva al desarrollo de procedimientos que le ayuden a fijar estándares mínimos de calidad en la conformación de la información financiera y fiscal, por tanto, aunque para la autoridad se simplifique en una opción de cumplimiento, para la contribuyente optimizará varias áreas de su organización.

De igual forma para la autoridad sería importante el que recapitule la importante necesidad que se tiene de contar con este tipo de mecanismos que faciliten el control de las operaciones mostradas por los contribuyentes no solo en la emisión de los comprobantes de ingresos y egresos o en las propias declaraciones presentadas por ellos, sino que ayudados por esta herramienta, el fiscalizar a un contribuyente se vuelva más sencillo, practico y eficaz. Es por ello la intención de hacer ver que impera la necesidad de que la recaudación de los impuestos y contribuciones por parte de la autoridad es un aspecto primordial para el correcto control de la información financiera generada por los contribuyentes y el sano desarrollo de las finanzas públicas.

El dictamen en un documento en el que se plasma una opinión, resultado de los procesos de auditoria efectuados a la información financiera de un ente económico durante un periodo fiscal que comprende un año de calendario. Dicha opinión debe estar encaminada a cumplir en primera instancia los requisitos que la autoridad establece mediante reglas de carácter general y que le ayuden a cumplir las necesidades que tiene respecto de la revisión de los impuestos federales a los que son sujetos los contribuyentes y, en segundo lugar, cumplir con las necesidades

internas de la empresa, pues esta opinión es emitida por un profesionalista independiente a esta. Por tal motivo, la información preparada por el CPI debe estar preparada para hacer del conocimiento de la AF la forma en la que el contribuyente cumplió con las disposiciones fiscales durante el periodo de tiempo mencionado.

Esta herramienta fue muy importante a lo largo del tiempo, desde su creación hasta el momento en el que la propia autoridad considero como no necesaria para lograr los fines fiscales que se plantean cada año fiscal. Es necesario hacer notar que durante el periodo 2005 - 2010 la autoridad obtuvo de forma adicional una recaudación de impuestos en cantidad de 17,900 millones de pesos anuales, como se mencionó estos de forma adicional a la recaudación normal. Por otro lado existen beneficios para ambas partes, derivados de la presentación del DF, como son la disminución de plazo para la devolución de impuestos a favor, una conclusión anticipada de la autoridad derivada de una visita domiciliaria existe calidad, claridad y eficiencia en la información presentada a la autoridad, entre otras.

Al considerar la AF como una herramienta obsoleta al DF y con la creación de mecanismos distintos que ayudaran a contar con una sana recaudación de impuestos, así como con los avances tecnológicos a nivel mundial, se obtuvo como resultado que, los índices de crecimiento económico de las entidades tanto públicas como privadas se vio mermado y existió un estancamiento en los recursos, que propicio la baja generación de empleos, puesto que las entidades económicas no requerían de servicios especializados y que a la postre resulto ser un perjuicio para la propia empresa. Los sistemas de control interno se vieron mermados y hasta cierto punto es algo olvidado por los directivos de las compañías que ven en ellos un costo adicional para las finanzas de la compañía.

Si bien es cierto, todos los entes económicos son distintos, con necesidades distintas, pero que al final de cuentas tienen todos algo en común, lograr un crecimiento en la parte financiera. Dado que el mantener un control adecuado de sus operaciones es algo que impera en el desarrollo económico, social, fiscal, etc.

de las compañías no se puede dejar pasar por alto que el olvidarse del control efectivo en la parte contable, repercute de manera sustancial en la parte fiscal y por ende en las finanzas de la organización. Es por ello por lo que, al realizar un recuento de lo sucedido por la no obligatoriedad respecto del DF, las compañías mermaron sus resultados, que aunque aparentemente pueden ver sus finanzas sanas, habría que hacer un análisis exhaustivo y valorar si lo que indican sus estados financieros es razonable.

Con la eliminación del DF surgieron algunos perjuicios tanto para la AF como para el contribuyente, entre las que destacan la falta de certeza en la información financiera generada por el contribuyente y que con posterioridad será entregada al fisco y por lo tanto se pierde la confianza respecto a la información ya que esta no es revisada por un profesionista independiente y por ende, no existen las correcciones necesarias para que antes de que se envíe dicha información a la AF se hagan las respectivas modificaciones; existen revisiones directas por parte de la autoridad hacia el contribuyente pues no está de por medio el auditor para hacer frente a los cuestionamientos de la AF; el caso omiso a los controles internos por parte de las empresas puede llevarlos a fracasos financieros, entre otros.

Al aumentar para el año 2022 el margen de ingresos necesarios para que las empresas vuelvan a dictaminarse de forma obligatoria siendo este a 1,650.490,600, marca un umbral entre quien si lo presente y quien siga sin considerar esta herramienta como un apoyo; por esto el número de empresas que se beneficiaban con la revisión de su información y obtenían la certeza de que esta era correcta, también sufrió una baja considerable y por su parte la autoridad también necesito contar con otro tipo de mecanismos fiscalizadores para tener control sobre los contribuyentes, pero de igual forma son pocas las empresas que se obligan a cumplirla.

Es por ello que al observar este tipo de situaciones la autoridad para el ejercicio fiscal 2022, crean nuevamente la obligación de presentar esta herramienta bajo el

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

mismo sistema denominado SIPRED, aunque, solamente para contribuyentes que superen ingresos en cantidad de \$1,650,490,600.00, cantidad que no todos los contribuyentes alcanzan con sus operaciones comerciales, por lo que sigue siendo un área de oportunidad para la Autoridad Fiscal, pues existen diversos contribuyentes que aun cuando no cuenten con estos ingresos, son fuente de recaudación adicional, pues el hecho de olvidar la obligación del dictamen fiscal llevo al país a dejar de obtener alrededor de 19 mil millones de pesos de manera anualizada desde que se optó por dejar de recibir este documento, esto de acuerdo con la información emitida por la propia autoridad hasta el último ejercicio en el que el DF se consideró como obligatorio, lo que reflejo en un momento dado, menos apoyo a la salud, educación, infraestructura entre otros sectores importantes dentro de la sociedad.

Otro sector que se vio afectado con la eliminación de esta herramienta fue el gremio de contadores públicos, quienes optaron por dejar a un lado la certificación que el propio IMCP entregaba previo examen de aptitudes realizado por los interesados. La situación era debido a la falta de interés por parte de los contribuyentes quienes consideraron un costo innecesario el contratar a un despacho de contadores aptos para llevar a cabo la revisión de sus EF y emitir la opinión sobre estos. La disminución de contadores con título de auditor disminuyo considerablemente puesto que dejaron de pertenecer a colegios avalados por la SEP para acreditarse como Contadores Públicos Certificados y de igual forma el registro ante el AGAFF también dejo de ser algo atractivo para estos profesionistas y que por lo tanto, fue dejado a un lado la renovación de este.

Para el año 2013 existía un padrón de contadores públicos dictaminadores de aproximadamente 60 mil; para el siguiente año que dejo de ser una herramienta obligatoria el DF solo se contaba con 9 mil dictaminadores en todo el territorio nacional, por lo tanto la baja en el padrón de dictaminadores dejo una brecha de incertidumbre para el Fisco pues no obtendría información de parte de los contribuyentes que certificara la razonabilidad financiera y fiscal que esperaban. El

trabajo de la autoridad se vio incrementado, sin embargo, no se cuenta a esta fecha con la capacidad instalada para cubrir sus necesidades, aunado a eso las fallas en sus sistemas digitales sigue sin ser apto para recibir y validar la información que los contribuyentes envían como cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como se pudo apreciar dentro del estudio realizado a un contribuyente pudimos observar que durante el tiempo que permaneció vigente la obligación del Dictamen Fiscal, la compañía no experimento ningún tipo de problemática debido al alto grado de eficacia que mantenía en su sistema de control interno, sin embargo al pasar de los años y por consideración de la propia autoridad este mecanismo de fiscalización se vio interrumpido y se consideró que no era necesario para llevar una correcta fiscalización y una buena recaudación, siendo así que, la empresa bajo la guardia y dejo de ver el control interno como algo necesario para el desarrollo de sus operaciones y de esta manera comenzó a sufrir deficiencias en la generación de la información que envía al SAT mediante sus pagos provisionales.

Para el ejercicio 2022 la compañía tiene tanta problemática interna que a la fecha de conclusión de este trabajo practico no tenía cubiertas todas sus obligaciones fiscales y se encuentra aun realizando modificaciones a la información correspondiente al ejercicio mencionado, al grado que ni sus pagos provisionales estaban completos y por lo tanto su declaración anual sigue sin presentarse, lo que significa que para la autoridad la empresa no ha cumplido de manera cabal con las obligaciones fiscales a las que es sujeta.

Este tipo de faltantes en la información hace que la empresa no pueda crecer de forma sana, pues la falta de información genera toma de decisiones malas que incluso la han llevado a tener afectaciones con su flujo de efectivo, debido al pago de una carga fiscal mayor derivada de las actualizaciones, recargos y multas por parte de la AF así como por parte de instituciones como el IMSS, INFONAVIT, al mostrar atrasos en los pagos respectivos a las cuotas obrero – patronales, siendo estas últimas las que tienen una carga fiscal mayor respecto del pago

correspondiente a este tipo de impuestos. Otro factor importante es el tiempo, ya que, es necesario en un momento dado, el que se pueda gestionar alguna condonación de multas para evitar la afectación a las finanzas de la empresa, observando que todo es a causa de la falta de un control interno sano que permita cumplir con las políticas y procedimientos previamente establecidos por el auditor interno con el que contaba la empresa y que junto con la desaparición de la obligación del DF, este dejó de ser parte importante dentro de la organización.

La falta de controles no solo se ve reflejado en un departamento específico en la empresa como es el departamento de contabilidad y finanzas, sino que, la repercusión es dentro de todos sin distinción alguna, ya que todas las operaciones realizadas día a día se relaciona de manera directa o indirecta con la información que es o debe ser procesada por el personal que forma parte de la plantilla de colaboradores de la organización, siendo así que, la mala toma de decisiones no solo es por la parte financiera y fiscal sino que la parte operacional también tiene riesgos respecto de las decisiones tomadas, considerando que es aquí donde se encuentran operaciones como las ventas, los inventarios, etc.

La empresa en cuestión está analizando seriamente el tomar esta herramienta de manera voluntaria aun cuando no esté en el límite de los ingresos establecidos para la presentación de forma obligatoria del dictamen fiscal, pues aun cuando puede representar un egreso adicional para ella, obtiene un beneficio mayor que es la generación de información pronta y oportuna para seguir llevando correctas tomas de decisiones y de igual forma seguir contribuyendo al país de manera ordenada y precisa con el pago de sus impuestos y contribuciones.

Conclusiones

La implementación del DF como una herramienta de recaudación surge como una opción para evitar tanto por parte de la autoridad como por los propios contribuyentes cumplidos molestias que pudieran surgir por la aplicación de las facultades de comprobación de la AF. Siendo así que el fisco podría ver de manera fehaciente las posibles defraudaciones fiscales perpetradas por los contribuyentes y que pudieran terminar siendo temas importantes para la economía nacional. Es por eso por lo que aun con la exposición de motivos presentada por la autoridad para la eliminación de la obligatoriedad del DF este seguirá siendo un mecanismo de fiscalización para ella.

Hasta el ejercicio fiscal 2013 la AF contaba con una certeza respecto de la información recibida pues era el CPI quien emitía una opinión respecto a los estados financieros de los contribuyentes obligados y que también por voluntad entregaban a través de esta herramienta. Por consiguiente el país contaba con recursos adicionales para cubrir necesidades importantes en la sociedad. Las finanzas públicas se apreciaban con mayor firmeza y existía la seguridad respecto de que se contaría con un recurso adicional y además tan sanos y libres incorrecciones materiales, pues la aplicación de los procedimientos empleados por los auditores debería contar con la aplicación del marco regulatorio para tal efecto, siendo estas las NIA, a las que se debe sujetar como dictaminador de EF.

Si bien es importante para la autoridad fiscal el mantener un orden en cuanto los procedimientos de recaudación de impuestos a nivel federal, considero que es de mucho más interés e importancia que el contribuyente no pierda la práctica de la presentación del Dictamen Fiscal, toda vez que esto le da una garantía respecto de los procedimientos que la autoridad tendría que seguir, puesto que en primera instancia la autoridad tendrá que solicitar al Auditor los procedimientos aplicados en materia fiscal, esto mediante los papeles de trabajo que con motivo de la auditoria realizo, por lo tanto el contribuyente cuenta con este respaldo, además toda la información reconocida contablemente será revisada y contará con la razonabilidad

en la opinión (Informe del Auditor Independiente) lo que le dará la seguridad que las bases para la determinación de sus respectivos impuestos es correcta.

El auditor fiscal tiene la responsabilidad de que en caso de que encuentre errores materiales en la parte fiscal, no podría utilizar la materialidad a la que hace referencia la NIA 320 "Importancia Relativa o Materialidad", que permite que en caso de que exista alguna incorrección material en las partidas de los estados financieros no seleccionados o que por el propio sistema de muestreo que emplee el auditor, no fueran sujetas de revisión, no existiría algún tipo de riesgo, a menos que estas fueran relevantes; por tal motivo, el auditor al tener que informar directamente al SAT mediante el dictamen fiscal la situación fiscal del contribuyente, no podría utilizar dicha materialidad en la parte (Rubro) de los diferentes impuestos a los que el contribuyente fuera sujeto de presentar.

Al carecer del DF las empresas no pueden hacer de forma natural o espontánea las correcciones pertinentes a sus operaciones fiscales, pues no existe la revisión apropiada por parte del despacho externo que ayude en la modificación en la determinación de sus impuestos correspondientes y que puede reflejar incumplimiento en la carga fiscal del contribuyente. Siendo así que, la figura del CPI en las organizaciones siempre es y será un factor importante en el desarrollo de la economía del país, al ser generador de certeza en las operaciones reflejadas en los EF de las empresas que se dictaminan para efectos fiscales.

Es bien sabido que para lograr un fin común es necesario la unión de todos los interesados y en este caso no es la excepción, pues tanto la autoridad como el contribuyente requieren de apoyos adicionales a los recibidos por sus colaboradores, pues si queremos fortalecer las finanzas públicas de nuestro país es importante que no solo los grandes contribuyentes cuenten con la obligación de presentar herramientas como el DF, pues son más los contribuyentes que no pertenecen a este tipo de régimen fiscal y que también necesitan tener un crecimiento adecuado para seguir aportando recursos a través del pago de sus impuestos.

Otra situación importante es respecto al aumento de auditores en nuestro país para garantizar adecuadamente a la autoridad a cargo de la recaudación el correcto recurso recibido mediante las declaraciones provisionales, anuales y los adicionales por la presentación del DF. Mantener el optimismo en el AGAFF hace que los contadores sigan creciendo profesionalmente, ya que para contar con el registro respectivo como dictaminador es necesario cumplir con la norma de educación continua, motivo por el cual el contador sigue en una constante preparación y cuenta con la capacidad que la autoridad requiere para dar certeza de la información recibida por ella.

Al no existir interés por parte de los contribuyentes a dictaminarse por no ser esto obligatorio el contador se ve afectado en sus finanzas personales, el trabajo disminuye considerablemente y por lo tanto, los consumos que este profesionista pudiera tener repercuten en la economía nacional. La baja concentración de profesionistas en los despachos hace que la profesión del CP se vea afectada pues estudiantes que acudían a prepararse en el campo laboral dejaron de ser contratados y por ende, el retroceso en la economía se hará presente en una parte importante.

Aparentemente la recaudación adicional no es tanta sin embargo en países como México si representa un alivio para ciertos sectores de la población, cubriendo necesidades básicas como son la educación, salud, etc. Para que un país logre crecimientos importantes en materia económica y fiscal es importante contar con los mecanismos adecuados para ello, siendo así que, el periodo en el que el dictamen se mantuvo a la sombra existió un estancamiento importante en materia de desarrollo económico y social; para el ejercicio 2022 y siguientes se vuelve necesario retomar por qué debe seguir siendo una obligación solo para grandes contribuyentes y no para contribuyentes que sin ser grandes también contribuyen con el pago de sus obligaciones al país.

Situaciones como la pandemia vivida por el SARS-COV-2, pone de manifiesto la necesidad de contar con fianzas más sanas en el país. La sociedad resintió la falta

de espacios para las personas con afecciones al virus y el adecuar instalaciones fue un problema serio, por no contar con el recurso para ampliar y acondicionar con el equipo necesario para atender la sintomatología presentada en los pacientes. Siendo así que, los recursos que pudieran ser obtenidos de forma adicional siempre serán importantes para sanar las finanzas públicas y crecer como país día con día.

Por su parte, la AF con los recursos con los que cuenta dará pauta para determinar si el contribuyente cumplió de manera correcta o no con las obligaciones a las que está sujeto este último, dando pauta a revisiones diferentes a las llevadas a cabo mediante la revisión del DF y que pudieran resultar menos seguras pues la falta de personal por parte de la autoridad es un hecho que existe y no se daría el tiempo suficiente para validar toda la información del padrón de contribuyentes de nuestro país.

Es por ello que enfatizo la necesidad de que los contribuyentes aun cuando no cumplan con los supuestos señalados en el Artículo 32-A del CFF, lleven a cabo la presentación correspondiente al dictamen fiscal, pues el respaldo de que la información fiscal enviada a la Autoridad ya mencionada es mucha en comparación con la no presentación del ya mencionado DF, pues al momento de alguna revisión se daría cumplimiento a las facultades de comprobación y directamente sería el contribuyente quien atienda este tipo de problemáticas, toda vez que no cuenta con un respaldo en materia contable y fiscal por parte de algún auditor externo que de fe sobre la razonabilidad de dichos impuestos mediante la opinión que forma parte del Informe del Auditor Independiente.

Bibliografía

- Cárdenas RM. (2012). ¿Dónde estaba la revisoría fiscal? Recuperado el 9 de noviembre de 2022 de: <http://www.portafolio.co/columnistas/donde-estaba-la-revisoría-fiscal>
- Carreón Sierra, P. (20 de Septiembre de 2013). EL IMCP COMUNICA: Importancia del Dictamen Fiscal. EL FINANCIERO.
- Castro L, M., Fernández, A., & Bolívar E., C. (2015). La importancia de la revisoría fiscal en Colombia. *Dictamen Libre*, (16), 71–80. <https://doi.org/10.18041/2619-4244/dl.16.3071>
- Código Fiscal de la Federación (2020)*. México: Ediciones Fiscales Tax.
- Coloma, E. (2010). Apuntes de fundamentos de la auditoría.
- Comisión Representativa del IM (2015). Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). *Ultima reforma DOF 08-05-2020*.
- Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria* (2010) México: Diario Oficial de la Federación 30-06-2010. Recuperado el 10 de octubre de 2020 de <http://www.fispack.com/antiguo/rmft-10.htm#II.13.5.2>.
- Diario Oficial de la Federación (DOF)* 30 de diciembre de 1996. Recuperado el 17 de noviembre de 2022. https://www.dof.gob.mx/index_111.php?year=1996&month=12&day=30#gsc.tab=0
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Boletín de prensa 07/2009-2010. Recuperado el 10 de octubre de 2020 de https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/02/BOLETIN_Conferencia-de-Prensa-IMCP_Mayo_10.pdf
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2010). ISBN 607762053X.
- Iturriaga, C. K. (2016). Fundamentos de auditoría. Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta (2020)*. México: Ediciones Fiscales Tax.
- López, Carvajal, O. (2009). Una Reflexión sobre la responsabilidad social del Auditor externo, el Auditor interno y el Revisor Fiscal. Memorias XXVII Simposio sobre Revisoría Fiscal. p. 8.
- López, F. (2011). Dictamen fiscal e información alternativa. 20ª. ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Lopez Cruz, F. (2020). Dictamen Fiscal: de acuerdo con las normas internacionales de auditoria. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Machado, M., y López, O. (2006). La incidencia del modelo contable en la auditoría: Caso de la Revisoría Fiscal. Colombia. Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, 10-56.
- Maribel Nava Pozos. Universidad Autónoma de Tlaxcala <https://orcid.org/0000-0001-6971-6873>
- Mejia, E. (2005). Modelo de planificación y ejecución de la auditoría interna en instituciones públicas y empresas privadas.
- OCDE. (2022). Estudio Economico de México. recuperado el 22 de noviembre de 2022 de: <https://doi.org/10.1787/8b913f19-es>
- OECD. (2022). General goverment renewe (indicator). Paris: OECD Publishing, Paris.
- OECD. (2022). Perspectivas sobre las principales politicas . Paris: OECD Publishing, Paris.
- Pública, C. T. (2012). Pronunciamiento 7.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación (2022). México: Ediciones Fiscales Tax.
- Rengifo Figueroa, S. M. (2014). La Revisoría Fiscal en Colombia. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de ciencias económicas. Tesis para optar al título de Especialista en Finanzas y Administración Pública. Colombia.
- Revista Contaduría Pública. Dictamen fiscal Pasado, presente y futuro. Recuperado el 10 de octubre de 2022 de <http://contaduriapublica.org.mx/2012/04/01/dictamen-fiscal-pasado-presente-y-futuro/>

Sierra, C. P. (2013). Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Recuperado el 03 de 11 de 2022, de Instituto Mexicano de Contadores Públicos: <http://imcp.org.mx/publicaciones/el-imcp-comunica-importancia-del-dictamen-fiscal#.U4IzPvI5Mg0>

Tapia Iturriaga, C. (2016). Fundamentos de Auditoria, aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoria. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Titelman, D. (2023). Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Recuperado el 9 de junio de 2023 de CEPAL: <https://www.cepal.org/es/eventos/xxxv-seminario-regional-politica-fiscal>

