

¿Desaparecerá el Dictamen Fiscal?

José Padilla Hernández

Introducción

Derivado de que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos del Estado, se justifica la facultad que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) delega a las autoridades fiscales, consistente en velar por los intereses del erario público, es decir, se les encomienda verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los gobernados, con fundamento en el artículo 16, antepenúltimo párrafo, que a la letra dice:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Esto indica que la facultad de comprobación es un derecho potestativo de las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales —tanto materiales como formales— y, en su caso, determinen las consecuencias del incumplimiento.

Desarrollo

En ese orden de ideas, una forma de fiscalización indirecta por parte de las autoridades fiscales ha sido desde hace algunos años el que, a través de las leyes tributarias se obligue a ciertos contribuyentes a dictaminar sus estados financieros por un Contador Público Registrado (CPR),¹ con el objeto de obtener una opinión imparcial respecto del cumplimiento de las disposiciones fiscales, toda vez que dicho documento al ser resultado de su trabajo, se presume fue elaborado bajo las disposiciones normativas² y legales que le son aplicables, incluso con apego a la ética profesional respectiva.

Dicha confianza estriba en que los dictámenes son documentos emitidos por profesionales de la contaduría a fin de pronunciar una opinión objetiva e independiente acerca de los estados financieros de los contribuyentes, amén de ser considerados como ciertos los hechos asentados en los dictámenes formulados por contadores públicos, salvo prueba en contrario, según lo dispone el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF). En otras palabras, en los hechos afirmados por el CPR, es decir, su verdad, se apoyan la confianza y la tranquilidad de los terceros interesados —entre ellos el fisco—:

La verdad es la virtud fundamental del contador público; su fidelidad a la verdad, vivir en la

1 Registro ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en términos del artículo 52, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 60 de su Reglamento.

2 Normas y procedimientos de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, de conformidad con los artículos 52, fracción II, del CFF y 67 de su Reglamento.

*verdad, le acredita ante la sociedad como persona digna de confianza.*³

Por otro lado, el dictaminarse tiene sus ventajas fiscales pues el contribuyente obtiene un "seguro fiscal" al ser dictaminado –ya sea porque esté obligado u optó por hacerlo–, toda vez que el artículo 47 del CFF señala que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas domiciliarias que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros o cuando haya optado por hacerlo.

No obstante lo anterior, no se limita a las autoridades fiscales de revisar el trabajo efectuado por los profesionales de la contaduría.

Así las cosas, el artículo 42, fracción IV del CFF, faculta a las autoridades fiscales para revisar los documentos en comento. Para una mejor apreciación, transcribo el precepto mencionado:

Artículo 42.

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales...

...

- II. *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 la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, formulando por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*

En ese sentido, cabe destacar que el "seguro fiscal" puede quedar sin efectos legales al presentarse alguno de los siguientes casos:

- Cuando a juicio de la autoridad fiscal, la información que haya sido proporcionada por el contador público que dictaminó no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente.
- Cuando dicha información no haya sido presentada dentro de los plazos para su entrega.
- Cuando el dictamen contenga una abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades que tengan implicaciones fiscales.

En ese orden de ideas, el pasado 7 de diciembre de 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se publicó el nuevo Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), y que entró en vigor el día hábil siguiente, abrogándose así el Reglamento publicado el 29 de febrero de 1964. Ahora bien, una de las novedades que se encuentran contenidas en el nuevo Reglamento es aquella referente a limitar la participación de los contadores públicos que asesoren fiscalmente a un contribuyente que dictaminen ya sea de forma directa o indirecta, toda vez que según el artículo 67 del RCFF afecta su independencia e imparcialidad en la opinión, por ende, será un impedimento para poder dictaminarlo. Al respecto, y desde mi particular punto de vista, ambas prácticas confluyen en un fin común y complementario a la vez, ya que el especialista fiscal busca el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales y a través del dictamen se emite la opinión objetiva e imparcial del cumplimiento de las mismas.

No obstante todo lo anterior, y aun cuando dichas normas son de reciente creación, y que la obligación de dictaminarse para efectos fiscales deviene de una ley formal y materialmente legislativa, el Ejecutivo Federal, en atención a las facultades que le confiere el artículo 39, fracción II del CFF, emitió el "Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia

³ *Ética profesional, el tercer cantero.* IMCP.

de simplificación tributaria”, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de junio del presente, en donde de manera sorpresiva establece que aquellos contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros o el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), *podrán optar por no presentar los dictámenes citados*, siempre y cuando presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales.

Dicha facilidad responde a diversas situaciones, las cuales son expuestas en los considerandos del Decreto mencionado que, entre otros, señala los siguientes:

- Estudios realizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), que advierten la complejidad en el sistema tributario mexicano en relación a otros.
- Reorientación de los recursos que se destinan para el cumplimiento del dictamen fiscal en otras necesidades del contribuyente.
- La información que se reporta en los dictámenes, ahora se presentará directamente ante las autoridades fiscales.

Cabe aclarar que dicha opción de no presentar los dictámenes mencionados solo la podrán aplicar los contribuyentes señalados en el artículo 31-A, fracción I del CFF.

Así también, y a través de disposición transitoria, se establece que dicha facilidad corresponderá a los dictámenes de estados financieros que deban presentarse por el ejercicio fiscal de 2010 y posteriores, sin embargo, en materia del dictamen del IMSS, no se precisa el ejercicio en el cual aplica dicha facilidad.

Ante tal situación, es importante que los contribuyentes o patrones obligados a dictaminar sus estados financieros o sus obligaciones en materia del IMSS, según corresponda, analicen la opción otorgada en el

Decreto mencionado, toda vez que, en tratándose del primer caso, el dictamen fiscal como ya lo había comentado, sirve como soporte de una opinión totalmente imparcial acerca de la situación financiera de una entidad económica, es decir, en él se apoyan la confianza y la tranquilidad de los terceros interesados, que no necesariamente tiene que ser el fisco, sino también otras personas tales como los clientes, acreedores, instituciones de crédito, accionistas e inversionistas.

Por lo que hace al aparato administrativo encargado de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, el cuestionamiento es ¿las autoridades fiscales tienen la infraestructura y personal necesarios para fiscalizar de manera directa a todos aquellos contribuyentes que optaran por no presentar el dictamen fiscal?, y es que a la fecha la famosa plataforma fiscal ha dejado mucho que desear.

Por otro lado, y partiendo de uno de los considerandos del Decreto en comento, ¿cuál será el impacto laboral y social que resulte como consecuencia de la adopción de dicha medida de simplificación? Es decir, qué pasará con todas aquellas personas que prestaban sus servicios personales –dependientes o independientes– especialmente para la elaboración de los dictámenes correspondientes.

Transcribo el considerando analizado con el objeto de tener una mejor apreciación:

Que algunos contribuyentes tienen la obligación de presentar un dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales por contador público autorizado, lo que si bien constituye un instrumento de fiscalización indirecta, tiene un costo importante para los contribuyentes, adicional al costo normal de sus registros contables y al cumplimiento de otras obligaciones fiscales;

¿Acaso las filas del desempleo se incrementarán todavía más y, con ello, la economía subterránea? Pues, ¿no que uno de los propósitos de la Ley de los Depósitos en Efectivo es combatir la economía informal?

Es dable recordar que de acuerdo al Plan Nacional de Desarrollo 2006-2012 de la administración en turno, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social tiene la responsabilidad de promover las políticas y generar las condiciones en el mercado laboral que incentiven las posibilidades de acceso; brinden apoyo para lograr una mayor equidad; permitan la vinculación entre la educación, la capacitación y el aparato productivo; y fomenten la creación de empleos de calidad en la economía formal.

Por último, ojalá que así como se emiten facilidades administrativas en materia de simplificación fiscal, que beneficia a aquellos grandes contribuyentes que están obligados a dictaminarse, se piense en algún momento en emitir facilidades administrativas para reducir el costo fiscal de aquellos contribuyentes que son sujetos de retención y que no pueden disminuir su carga tributaria, toda vez que incluso se les cataloga como "contribuyentes cautivos".


Conclusiones

El dictamen fiscal implica el otorgamiento de confianza de la autoridad fiscal al trabajo profesional que desempeñan los contadores públicos que los emiten, esto es así ya que el mismo Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 52, en su primer párrafo, que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario.

Ahora bien, si es cierto que el dictamen fiscal es un medio de fiscalización indirecta que beneficia la recaudación y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, amén de reducir la carga administrativa de las autoridades fiscales, también es cierto que para el contribuyente debe ser un medio de seguridad fiscal que le otorgue tranquilidad, confianza y una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Es de suma importancia que el Ejecutivo Federal haya considerado la complejidad del sistema tributario mexicano y, con ello, otorgado la opción de no presentar los dictámenes de referencia; sin embargo, ¿podemos contar con que esa labor en realidad la hagan las autoridades fiscales o pasará lo mismo que ha pasado con la famosa plataforma fiscal?

Al respecto, son aplaudibles las medidas adoptadas, no obstante, hay que esperar a que se den a conocer las reglas de carácter general que al efecto publique el Servicio de Administración Tributaria para darnos una idea de qué tan eficiente podrá ser la fiscalización por parte de las autoridades.

Por último, hay que tener presente una de las leyes de Newton, que consiste en que "a cada acción corresponde una reacción". ¿Acaso los beneficios otorgados a algunas personas se traducirán en perjuicios para otras? 

L.C.C. y E.F. José Padilla Hernández
Catedrático y Coordinador de la Especialización
en Fiscal de la División de Estudios de Posgrado
de la Facultad de Contaduría y Administración
de la Universidad Nacional Autónoma de México
y del Programa de Asesoría Fiscal Gratuita
de la misma Institución
Coordinador de sección de *Consultorio Fiscal*
consultoriofiscal@fca.unam.mx