

¿Desaparece o no el Dictamen Fiscal?

José Padilla Hernández

El objetivo de esta sección es darle respuesta a las preguntas formuladas por los telespectadores del programa de televisión por Internet, *Fiscal.con*, así como a las del programa de radio, *Consultoría Fiscal Universitaria*, las planteadas en el área de Asesoría Fiscal Gratuita y las enviadas al correo electrónico consultoriofiscal@fca.unam.mx, con énfasis en las que resultan de relevancia, además de hacer comentarios respecto de aquellos temas que son de interés general y dignos de ser abordados en el ámbito tributario.

En esta ocasión abordaremos uno de los cuestionamientos que tanto han inquietado igual a profesionistas que al sector empresarial y patronal y, es el caso de la desaparición del Dictamen Fiscal, para lo cual, analizaremos el tema del avance del proceso legislativo que se tiene respecto de la eliminación del Dictamen Fiscal y que hoy por hoy se encuentra en la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.

Al respecto, hay que recordar que dentro de las reformas fiscales incluidas en la Reforma Hacendaria para 2014,¹ se propone una que será de suma trascendencia y es la que versa sobre la desaparición del Dictamen Fiscal.

En ese orden de ideas, en dicha Reforma Hacendaria turnada al Congreso de la Unión para el ejercicio fiscal de 2014, se proponen una serie de modificaciones a las distintas legislaciones en materia tributaria, entre ellas, al Código Fiscal de la Federación (CFF), que tratándose del tema que nos ocupa se contempla la eliminación de la obligación de dictaminarse por Contador Público Autorizado (CPA).

Dentro de la Exposición de Motivos que sirve de base para la reforma en comento se esgrimen los siguientes argumentos:

Mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de abril de 1959, del Decreto por el que se estableció la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes, tuvo lugar el nacimiento de la obligación para los contribuyentes de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, como medio para facilitar a la autoridad hacendaria la fiscalización y otorgar certeza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

No obstante lo anterior, el dictamen fiscal como medio de fiscalización al servicio de la autoridad no ha cumplido el objetivo para el que fue creado. Lo demuestra el hecho de que el número de auditorías a contribuyentes dictaminados que ha concluido sin observaciones no supera en promedio 2% en los últimos 4 años, y que en 2011, del total de dictámenes emitidos, únicamente el 0.97% registró opinión con repercusión fiscal por parte del Contador Público Registrado; cifra que ha venido a la baja, pues en 2009 era de 1.17% y en 2005, de 2.0%.

En ese contexto, el 30 de junio de 2010 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, mediante el cual se otorgó la facilidad de optar por presentar, en sustitución del dictamen fiscal, la información alternativa al dictamen, que no requiere la firma de un Contador Público Registrado. Es por ello que, como medida complementaria al

¹ <http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2014/index.html>

proceso de simplificación fiscal impulsado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se propone eliminar la obligación que tienen los contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, y se propone adicionar el artículo 32-H al Código Fiscal de la Federación para prever la obligación de los contribuyentes de presentar una declaración informativa sobre su situación fiscal, la cual deberá presentarse únicamente por aquellos que sean competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y que se encuentren contemplados en los supuestos que dicho artículo señale.

Congruente con la simplificación administrativa, la información que se pretende solicitar será únicamente aquella con la cual el Servicio de Administración Tributaria no cuente en sus archivos electrónicos y documentales.

En relación con la sustitución de la obligación de dictaminar los estados financieros, se deroga además la relativa a presentar la declaratoria formulada por contador público tratándose de solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado.

Acerca de las operaciones de enajenación de acciones en las que se establecen ciertos beneficios siempre que se dictaminaran por contador público registrado, se propone sustituir dicho dictamen por la presentación de la declaración informativa del contribuyente, respecto de las operaciones de enajenación de acciones que al efecto se establezcan. En este mismo sentido, se estima conveniente señalar que el dictamen de enajenación de acciones se encuentra regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que adicionalmente a la propuesta de reforma del Código Fiscal de la Federación se propone incluir reformas a

dicha Ley, a fin de establecer un esquema de beneficios y obligaciones similar al previsto actualmente.

Por último y con el objeto de facilitar la transición y evitar contingencias respecto de la obligación y efectos de presentar dictámenes, se propone establecer mediante disposiciones transitorias que a los dictámenes presentados en términos de la legislación fiscal vigente al 31 de diciembre de 2013, les serán aplicables las disposiciones vigentes hasta esa fecha.²

Asimismo, se propone adicionar un artículo más que coadyuve a las autoridades fiscales en lo que concierne a la entrega de información fiscal por parte de los contribuyentes. Para tal efecto, se esgrime lo siguiente:

Con el objeto de que la administración tributaria ejerza sus funciones de manera efectiva y eficiente, es fundamental que cuente con información relevante de manera oportuna, por lo que, considerando la eliminación del requisito de presentar dictamen formulado por contador público, mediante el cual determinados contribuyentes proporcionaban a la autoridad fiscal información sobre distintos rubros, es necesario que la autoridad supla parte de dicha información a través de solicitudes que haga a los contribuyentes.

Por lo anterior, se propone incluir el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a la información que deben presentar los contribuyentes en las formas oficiales que aprueben las autoridades fiscales en un plazo de treinta días posterior a que se hayan celebrado las operaciones en ellas señaladas.

2 Decreto por el que se reforman, adicionan, y derogan ciertas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.
http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/pepf/2014/ingresos/03_liva.pdf

De no cumplir con esta obligación, además de las sanciones que correspondan por no llevar la contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, se propone que dichos contribuyentes se incluyan entre aquellos que no pueden contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Procuraduría General de la República. En ese sentido se reforma el artículo 32-D del citado código tributario.

Asimismo, y una vez que las autoridades fiscales han implementado en forma paulatina el uso de la tecnología para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, era de esperarse que la forma de fiscalizar ahora se tornara más ágil y viable, por ende, pareciera ser que ya no se necesita la opinión de un tercero –el dictaminador–.

Lo anterior es así, toda vez que ahora se propone, además, la inclusión de las revisiones electrónicas, para lo cual se pretende modificar los artículos 42 y 48 del multicitado CFF. Al respecto, los argumentos manejados en la exposición de motivos son los siguientes:

Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan actualmente a la autoridad para realizar revisiones de gabinete con solicitudes que se notifican al contribuyente en su domicilio. Éste está obligado a aportar la documentación comprobatoria que la autoridad le solicite, la cual, por su volumen, en muchas ocasiones es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año en concluirse. Actualmente, una auditoría implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por

medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

En el mismo contexto se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, para lo cual emitirá una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos. Dicha resolución permitirá al contribuyente autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.

Una de las ventajas de la propuesta antes señalada radica en que los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.

En resumen, el artículo 32-A del CFF, vigente todavía durante este año 2013, que señala la obligación de dictaminarse en ciertos casos, se reforma para quedar como a continuación se transcribe:

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 \$100,000,000.00, 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 \$79,000,000.00 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.

Es decir, parece que es un hecho la eliminación de la obligación de dictaminarse.

Evidentemente que por el hecho de optar por dictaminarse, se reforma también el artículo 47 del CFF, toda vez que el contribuyente adquiere un "seguro fiscal" al ser dictaminado, ya que dicho precepto señala que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas domiciliarias que hayan ordenado, cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros. De igual forma, es de mencionar 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.

Ahora bien, y con la finalidad de que las autoridades fiscales sigan contando con elementos de fiscalización, se obligará a cierto segmento de contribuyentes a enviar información a las autoridades; por tanto, se propone la adición del siguiente artículo:

Artículo 32-H.

A más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, los contribuyentes que a continuación se señalan, deberán presentar ante las autoridades fiscales, la declaración informativa sobre su situación fiscal que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria, a través de los medios y formatos que se señalen en dichas reglas:

- I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005.00 así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas en el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en los meses de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

- II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.


- IV. *Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.*
- V. *Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.*

Es importante mencionar que, por lo que hace al proceso legislativo en materia tributaria, una vez que la Cámara de Diputados (Cámara de origen) discute el Paquete Económico enviado por el titular del Ejecutivo Federal, será la Cámara de Senadores (Cámara revisora) la que discutirá y aprobará las reformas correspondientes.

Así las cosas, mencionamos que los artículos antes transcritos son tal y como se encuentran en el Dictamen emitido por la Cámara de Diputados, enviado a la Cámara de Senadores y que se encuentra visible en la Gaceta Parlamentaria³ número 3885-III, con fecha 15 de octubre de 2013 y que a la fecha del presente se encuentra tal y como se mencionó.

Conclusiones

Como podemos apreciar, el uso de la tecnología seguirá dejando sus estragos con la automatización, toda vez que el hecho de que las autoridades fiscales necesiten cada vez menos la opinión de un tercero –el dictaminador– traerá como consecuencia estragos sociales; situación que en lo personal es preocupante porque ¿cuál será el impacto laboral y social que resulte de aprobarse tal reforma? Es decir, que pasará con todas aquellas personas que prestan sus servicios personales dependientes e independientes (Contadores Públicos Autorizados, ayudantes, personal del mismo Servicio de Administración Tributaria –SAT–). Acaso, es que la optimización de las revisiones tenga como consecuencia el incremento al desempleo.

En fin, ahora “la bolita” está en la cancha de los senadores y ellos serán quienes decidirán el destino de todas aquellas personas que viven del Dictamen. 

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

³ <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131015-III.pdf>