

Presentación extemporánea del dictamen fiscal



La presentación extemporánea del dictamen fiscal es un asunto delicado y con consecuencias legales tanto para los contribuyentes como para los dictaminadores, por lo que el contador público inscrito debe hacer una planeación adecuada del trabajo de auditoría, conjuntamente con el contribuyente, para evitar ubicarse en tal situación

22



C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio a
Cargo de la Práctica de
Precios de Transferencia
de Natera Consultores



INTRODUCCIÓN

Las Reformas Fiscales al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) para el año 2022 incluyen el restablecimiento de la obligatoriedad del dictamen fiscal para aquellos contribuyentes que cumplan con los criterios siguientes:

- Ser personas morales que tributen en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
- Haber obtenido ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), iguales o superiores a \$1,650'490,600 en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado.¹
- Aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores.

¹ En la declaración normal del ISR del contribuyente

En el primer párrafo del artículo en comento, se mantiene la posibilidad para las personas físicas con actividades empresariales y para las personas morales de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales de manera voluntaria, siempre y cuando se cumplan los criterios establecidos en el primer párrafo del numeral 32-A del CFF. La elección de la opción debe ser manifestada por el contribuyente en la declaración del ISR del ejercicio correspondiente al ejercicio por el que se toma la opción.

Se indica de manera expresa que no se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción del dictamen fuera del plazo establecido.

El dictamen a que se hace referencia en los párrafos anteriores debe ser elaborado por un contador público inscrito, de conformidad con la regulación establecida para ello en el CFF y su reglamento.

Otra de las reformas importantes en materia de dictamen fiscal es que se modifica la fecha para su presentación por parte de los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), estableciéndose como límite el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio que se dictamina.

PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL DICTAMEN FISCAL

Las Reformas Fiscales antes mencionadas tienen como consecuencia las siguientes situaciones:

1. Un incremento importante en el número de dictámenes que debieron presentarse al 15 de mayo de 2023 (respecto del ejercicio fiscal 2022).

2. La reducción del plazo para la presentación del dictamen tuvo impacto también para que no se concluyeran en tiempo numerosas auditorías del ejercicio 2022, tanto para dictámenes obligatorios como voluntarios.

Adicionalmente, de acuerdo con señalamientos expresados tanto por contribuyentes como por dictaminadores, el Sistema de Presentación del Dictamen de estados financieros para efectos fiscales (SIPRED) presentó fallas operativas recurrentes, sobre todo en los últimos días del plazo para el envío de los dictámenes, situación que agravó la posibilidad de no poder presentar los dictámenes de manera oportuna.

Lo comentado hasta aquí, sin duda, incidió en el hecho de que una buena cantidad de empresas no presentara oportunamente sus dictámenes fiscales, mismas que deberán afrontar las consecuencias de esta situación, las cuales serán comentadas a continuación.

Me parece que, para comentar las consecuencias de la presentación de los dictámenes fiscales fuera del plazo límite establecido por el CFF, debe diferenciarse entre los contribuyentes obligados a dictaminarse y los que optaron por hacerlo, puesto que hay repercusiones comunes y otras que son distintas para cada caso.

CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DICTAMINARSE PARA EFECTOS FISCALES

Las personas morales que se ubican en los supuestos contenidos en el segundo párrafo del artículo 32-A del CFF, al estar obligadas a elaborar y presentar un dictamen fiscal, deberán de presentarlo al SAT aun cuando se encuentren fuera del plazo señalado por el numeral en comento. Incluso la autoridad fiscal podrá requerir la presentación del dictamen a estos contribuyentes.²

En la fracción X del artículo 83 del CFF, se estipula como infracción el hecho de no presentar el dictamen fiscal dentro del término previsto por las leyes fiscales, estableciéndose la sanción correspondiente en la fracción IX del numeral 84 del mismo código, consistente en una multa que va de los \$15,410 a los \$154,050.

Cabe aclarar que, aunque en el artículo 32-A del CFF vigente no se hace referencia a las consecuencias de no presentar el dictamen obligatorio dentro del plazo señalado, en el último párrafo del numeral 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) se regula lo siguiente:

Artículo 59. ...

...

Para los efectos del artículo 32-A, tercer párrafo del Código,³ cuando el dictamen y la información y documentación relacionada con el mismo se presente

² De hecho, durante el mes de junio de 2023, el SAT ya ha comenzado a emitir requerimientos a los contribuyentes que no cumplieron oportunamente con su obligación

³ Esta referencia quedó desactualizada debido a las reformas que sufrió el artículo desde 2014 a la fecha

fuera de los plazos que prevé dicho artículo, se tendrán por no presentados.

Lo anterior puede generar algunos cuestionamientos entre los contribuyentes y los dictaminadores, como son:

- ¿Al existir una reforma para 2022, que es posterior al artículo 59 del RCFF, puede considerarse válidamente aplicable dicha disposición al dictamen fiscal del ejercicio 2022?
- En los casos en que el SAT requiera la presentación del dictamen a los contribuyentes, ¿este hecho puede tener como consecuencia que la autoridad fiscal deba considerarlo como presentado al momento en que se dé cumplimiento a dicho requerimiento y reconocer sus efectos legales?

Contribuyentes que optaron por dictaminarse para efectos fiscales

Por su parte, los contribuyentes que hayan tomado la opción de presentar el dictamen fiscal voluntariamente y así lo hayan manifestado en su declaración anual correspondiente al ejercicio 2022, cuando no presenten el dictamen dentro del plazo establecido por el CFF, me parece que enfrentan una situación diferente, por los motivos que describo a continuación.

A diferencia de los contribuyentes obligados, para aquellas personas morales o físicas que se dictaminan de manera voluntaria sí se establece, en el cuarto párrafo del artículo 32-A del CFF, que no se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo de presentación señalado en el quinto párrafo del mismo numeral, aun cuando hubieran manifestado su opción en la declaración anual del ejercicio 2022.

A estos contribuyentes también les resultan aplicables los artículos que contemplan la infracción y la sanción relativas a la falta de presentación del dictamen dentro del término previsto por el CFF (numerales 83, fracción X, y 84, fracción IX, respectivamente).

En mi opinión, con base en la regulación existente, los contribuyentes que no presenten de manera oportuna su dictamen fiscal no estarán obligados a presentarlo, ya que finalmente no se hace efectiva la opción

elegida, pero se encuentran en el supuesto de infracción antes señalado y se hacen acreedores a la sanción correspondiente. De hecho, al mes de junio de 2023, la autoridad fiscal ya está emitiendo los escritos en los que notifica dichas sanciones a los contribuyentes que no presentaron su dictamen fiscal voluntario dentro del plazo legal.

Vale la pena comentar que estos contribuyentes, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 59 del RCFF, tienen la posibilidad de renunciar a la presentación del dictamen fiscal, 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 aquel en el que deba presentarse el dictamen, manifestando los motivos que tuvieron para ello y que, además, hayan cumplido oportunamente, en su caso, con la obligación prevista en el numeral 32-H del CFF.⁴

La alternativa de renunciar a la presentación del dictamen fiscal voluntario puede ser benéfica, tanto para el contribuyente como para el contador público inscrito, en aquellos casos en que no se pueda cumplir oportunamente con la obligación, puesto que no se ubican en la situación de incumplimiento señalada anteriormente y, en consecuencia, no se hacen acreedores a las sanciones correspondientes. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, existe el problema de presentación oportuna de la Issif, ya que la declaración anual para el ejercicio 2022 no permitió presentar esa información a los contribuyentes que indicaran el ejercicio de la opción.

Respecto de esta última situación, valdría la pena analizar si resultaría aceptable la presentación de una declaración complementaria del ejercicio que contenga los datos relativos a la Issif (lo cual sería posible si ya no se marca el ejercicio de la opción de dictaminar para efectos fiscales), conjuntamente con el escrito a que hace referencia el artículo 59 del RCFF, considerando que dicha acción se realiza de manera oportuna.

Es también muy importante resaltar que tanto la obligación de dictaminar los estados financieros para efectos fiscales como la presentación del dictamen fiscal corresponden a los contribuyentes y no a los dictaminadores, por lo que quienes incurren en

⁴ Dicho artículo se refiere a la presentación de la Información sobre la Situación Fiscal (Issif) del contribuyente, misma que forma parte de la declaración anual

las infracciones y sanciones antes señaladas son las empresas obligadas o quienes ejercen la opción de dictaminarse.

OBLIGACIONES DE LOS DICTAMINADORES

Por su parte, atendiendo a lo establecido en el último párrafo del artículo 57 del RCFF, el contador público inscrito que dictamine los estados financieros del contribuyente deberá proporcionar dentro de los 30 días siguientes a la presentación del dictamen fiscal, a través de medios electrónicos, la evidencia que demuestre la aplicación de los procedimientos de revisión de la situación fiscal del contribuyente, es decir, sus papeles de trabajo.⁵

La obligación referida se tendrá por cumplida cuando el dictaminador envíe, dentro de los 30 días siguientes a la presentación del dictamen fiscal por medios electrónicos (Internet), la evidencia que demuestre la aplicación de los procedimientos de revisión de la situación fiscal del contribuyente (papeles de trabajo), en los términos de la regla 2.10.18. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2023.

Para acceder a la Regla 2.10.18. de la RM para 2023, escanee el Código QR



Resulta relevante el cumplimiento de esta obligación por parte de los dictaminadores, ya que, de lo contrario, pueden existir consecuencias de incumplimiento que afectan a los contribuyentes, como se puede advertir en el último párrafo del artículo 59 del RCFF; así como para ellos mismos, puesto que pueden enfrentar amonestaciones, suspensión del registro de uno a tres años o la cancelación definitiva del mismo, en los términos de los numerales 55 y 56 del RCFF.

Para acceder a los Artículos 55 y 56 del RCFF, escanee el Código QR



Es importante recordar que, en 2022, la fracción III del artículo 52 del CFF tuvo una reforma que obliga al dictaminador a revelar a la autoridad fiscal los hechos respecto de los que tenga conocimiento de que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, en los términos establecidos por el SAT en la regla 2.10.28. de la RM para 2023.⁶

Por último, en este apartado, es relevante recordar la reforma al artículo 52-A del CFF vigente a partir del ejercicio 2022, que consiste en la adición del inciso m),

⁵ En el caso del dictamen del ejercicio 2022, la fecha máxima de cumplimiento para los dictaminadores fue el 26 de junio de 2023

⁶ El contador público inscrito deberá, para los efectos mencionados, observar lo dispuesto en la Ficha de trámite 318/CFF, contenida en el anexo 1-A "Trámites fiscales" de la RM para 2023

Para acceder a la Ficha de trámite 318 CFF de la RM para 2023, escanee el Código QR



el cual indica que las autoridades fiscales no deberán observar la revisión secuencial del dictamen fiscal cuando se trate de los contribuyentes a que se refiere el numeral 32-A del CFF, esto es, cuando los contribuyentes estén obligados a dictaminar u optar por hacerlo. Esta reforma limita de manera muy importante los beneficios del dictamen fiscal para los contribuyentes.

CONSIDERACIONES FINALES

Adicionalmente a todo lo comentado previamente, la presentación extemporánea del dictamen fiscal tiene las consecuencias siguientes:

- Se invalida el beneficio de tener por cumplida la obligación de presentar la Issif, de conformidad con el artículo 32-H del CFF, teniendo como consecuencia la obligación de presentar dicha información mediante una declaración complementaria de la anual correspondiente al ejercicio 2022.
- Si bien la revisión secuencial ya no resulta obligatoria para la autoridad fiscal respecto a los contribuyentes que dictaminan para efectos fiscales, queda a criterio del SAT llevarla a cabo o no, según lo estime conveniente para sus labores de fiscalización. En mi opinión, la presentación extemporánea del dictamen fiscal elimina la posibilidad de que la autoridad fiscal pueda considerar esa posibilidad de llevar a cabo dicha revisión secuencial.
- Se elimina el beneficio relativo a la excepción de presentar un aviso ante el SAT para deducir la pérdida obtenida por créditos incobrables, en los términos de la regla 3.3.1.23. de la RM para 2023.

Para acceder a la Regla
3.3.1.23. de la RM para 2023,
escanee el Código QR



- También existe la posibilidad de que la autoridad fiscal restrinja el uso de los Certificados de Sellos

Digitales (CSD) de los contribuyentes que presenten sus dictámenes fiscales fuera del plazo legal, por ubicarse en uno de los supuestos de infracción previstos en el artículo 83 del CFF, de conformidad con el numeral 17-H Bis del CFF.

Como puede observarse, la presentación extemporánea del dictamen fiscal es un asunto delicado y con graves consecuencias legales tanto para los contribuyentes como para los dictaminadores, por lo que el contador público inscrito debe hacer una planeación adecuada del trabajo de auditoría, conjuntamente con el contribuyente, para evitar que tal situación suceda.

Por su parte, la autoridad fiscal, en mi opinión, debe hacer un esfuerzo importante en los dos sentidos siguientes:

- Hacer el máximo esfuerzo para que el SIPRED funcione de manera óptima, para evitar problemas de presentación a los contribuyentes, para lo cual debe tener listo el sistema para hacer las pruebas suficientes y de la manera más oportuna posible. En el caso de que se detecte un mal funcionamiento del sistema, por razones no atribuibles a los contribuyentes, debiera considerar la posibilidad de otorgar plazos adicionales para la presentación de los dictámenes fiscales, de manera que se compensen los problemas existentes en beneficio de los contribuyentes que buscan cumplir oportunamente con sus obligaciones fiscales.
- Hacer las modificaciones o adiciones normativas necesarias para que sea completamente clara la regulación del dictamen fiscal, para evitar que existan diversas interpretaciones sobre los efectos de la presentación extemporánea de los mismos, pero siempre con un enfoque de impulsar y facilitar el adecuado cumplimiento de los contribuyentes.

Por último, me parece importante resaltar que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) emitió diversos folios para el periodo 2022-2023 con respecto al tema de la adecuada presentación de los dictámenes fiscales, que consisten en recomendaciones para los dictaminadores (y que también pueden resultar útiles para los contribuyentes) que sirven como una valiosa guía de actuación en un tema tan complejo. Estos folios son los siguientes: 3, 14, 17, 18, 20, 21, 25, 30, 31, 32, 34, 37, 39 y 40, los cuales se recomienda revisar para tener una mejor y más completa visión sobre el tema. •