

Dictamen fiscal 2022: Consecuencias de incumplimiento

Las autoridades han incrementado las medidas de fiscalización y recaudación en los últimos años, por lo cual se han hecho diversas reformas a las disposiciones fiscales, entre ellas, la reincorporación del dictamen fiscal como obligación para aquellos contribuyentes que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior hayan declarado ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) iguales o superiores a \$1,779'063,820, así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas en bolsa de valores; por tanto, es de suma importancia señalar las consecuencias de no presentar el dictamen fiscal en tiempo y forma tratándose de tributarios obligados

GARRIDO  LICONA®



L.C.P. José Antonio Pérez
Monroy, Socio del Área Fiscal
de Garrido Licona y Asociados

12

ANTECEDENTES

Hasta el ejercicio 2013, existió la obligación de presentar el dictamen fiscal para aquellos contribuyentes que, entre otros, hubieran obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos acumulables superiores a \$34'803,950, que el valor de su activo fuera superior a \$69'607,920 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hubieran prestado servicios en cada uno de los meses de dicho ejercicio inmediato anterior.



Derivado de la Reforma Fiscal para el ejercicio 2014, el dictamen dejó de ser obligatorio y pasó a ser optativo para quienes se encontraban dentro de alguno de los siguientes supuestos: **(i)** que hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a \$100'000,000 en el ejercicio inmediato anterior; **(ii)** que el valor de su activo fuera superior a \$79'000,000, o **(iii)** que al menos 300 trabajadores le hubieran prestado servicios en el ejercicio inmediato anterior.

No obstante, las autoridades han incrementado las medidas de fiscalización y recaudación en los últimos años, por lo cual se han hecho diversas reformas a las disposiciones fiscales, entre ellas, la reincorporación del dictamen fiscal como obligación para aquellos contribuyentes que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior hayan declarado ingresos acumulables para efectos del ISR iguales o superiores a \$1,779'063,820, así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas en bolsa de valores.

INTRODUCCIÓN

Si bien se mencionó que regresó la obligación de presentar el dictamen fiscal para algunos contribuyentes, lo cierto es que el alcance e implicaciones de dicha obligación ya no se comparan con lo que existía hasta el ejercicio 2013.

El dictamen fiscal obligatorio para el ejercicio 2022, al que se refiere el segundo párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), ha representado un gran reto, por el nivel de detalle de la información que es requerida actualmente por la autoridad fiscal, la cual, en mi experiencia, no solo necesita de la intervención de los auditores que realizarían dicho dictamen, sino también de los especialistas en las distintas áreas de índole fiscal federal, seguridad social y precios de transferencia.

Aunado a lo anterior, un cambio trascendental en torno a la Reforma Fiscal para el ejercicio 2022 fue la fecha límite de presentación de la obligación, ya que, hasta 2021, el plazo de presentación del dictamen fiscal optativo era hasta el 15 de julio. Sin embargo, atendiendo a las modificaciones del artículo 32-A del CFF, el dictamen fiscal para 2022 debió presentarse a más tardar el 15 de mayo de 2023.

Lo anterior fue una reducción importante del plazo con el que los contribuyentes contaban para la preparación de la información necesaria para el llenado de cada uno de los anexos (estados financieros básicos, información de precios de transferencia, determinación del ISR del ejercicio, entre otros); destacando que, además, diversos anexos debían elaborarse con información comparativa, esto es, que requerían no solo del detalle del ejercicio 2022, sino también del ejercicio 2021.

Esto generó una fuerte carga administrativa tanto para el contribuyente obligado como para los auditores que llevaron a cabo el dictamen fiscal, pues trajo consigo atrasos en las auditorías y la preparación de información e incluso, en algunos casos, aún no se han podido concluir ni presentar los dictámenes fiscales.

Asimismo, otro de los factores que dificultó el cumplimiento de esta obligación fue que la mayoría de los contribuyentes pretendía enviar el dictamen fiscal el mismo 15 de mayo, lo que ocasionó que la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT) se saturara y por ende comenzó a presentar intermitencias a partir de las cuatro de la tarde y hasta la madrugada del 16 de mayo de 2023, imposibilitando así el envío de los dictámenes fiscales en tiempo y forma.

Cabe señalar que, de acuerdo con cifras publicadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), alrededor de siete mil grandes contribuyentes (40% del total) no estuvieron en posibilidad de cumplir con la presentación del dictamen.

Por otro lado, cabe mencionar que también se adicionó la obligación para el contador público inscrito de informar a la autoridad fiscal, derivado de la elaboración del dictamen, si tiene conocimiento de que el contribuyente hubiera incumplido con las disposiciones fiscales o si ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, de conformidad con la Ficha de trámite 318/CFF "Informe proporcionado por el Contador Público Inscrito respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito" contenida en el anexo 1-A "Trámites fiscales" de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM).

... la omisión en la presentación del dictamen fiscal o que esta se haga fuera de los plazos legales se considera una infracción que puede resultar en la restricción temporal de los CSD.

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



Esto implica también que el dictaminador tendría sanciones por no revelar adecuadamente los resultados de su revisión.

Recientemente, diversos contribuyentes han recibido comunicados por parte de la autoridad respecto del incumplimiento del envío del dictamen fiscal, por lo que cobra relevancia tener en cuenta las posibles sanciones y/o consecuencias que existirían tanto para el tributario como para el contador público inscrito que lleve a cabo el dictamen fiscal.

CONSECUENCIAS PARA LOS CONTRIBUYENTES POR INCUMPLIMIENTO

Como sabemos, la falta de cumplimiento de obligaciones fiscales trae consigo diversas implicaciones, la primera de ellas es la **multa que va de los \$15,410 a \$154,050**, de conformidad con los artículos 83, fracción X, y 84, fracción IX, ambos del CFF, lo cual resulta en un efecto económico adverso para las empresas porque implica el desembolso de dinero.

¹ O Facturas Electrónicas (CFDI)

Adicionalmente, existen otras repercusiones que no solo afectan el flujo de efectivo de las empresas, sino que también las podría dejar inoperantes.

A continuación, se mencionan las repercusiones fiscales que impactarían a los contribuyentes por no haber cumplido la obligación del dictamen fiscal:

Restricción de los CSD

La fracción IX del numeral 17-H Bis del CFF establece las causales para la restricción temporal de los Certificados de Sellos Digitales (CSD):

Artículo 17-H Bis. *Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet,¹ previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:*

...

IX. Detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado de sello digital.

...

(Énfasis añadido.)

La conducta infractora relativa al dictamen fiscal que origina la restricción de sellos digitales se señala en la fracción X del numeral 83 del CFF:

Artículo 83. *Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este Código, las siguientes:*

...

X. No dictaminar sus estados financieros cuando de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, esté obligado o hubiera optado por hacerlo. No presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

...

(Énfasis añadido.)

De las disposiciones citadas, se desprende que la omisión en la presentación del dictamen fiscal o que esta se haga fuera de los plazos legales se considere una infracción que puede resultar en la restricción temporal de los CSD.

Esta repercusión es, sin duda, una de las más relevantes para los contribuyentes que hayan incumplido, pues implica una contingencia operativa, que se podría traducir en lo siguiente:

- Imposibilidad de emitir cualquier tipo de CFDI.
- No obtención de ingresos y recursos monetarios para continuar la operación.
- Afectación en las relaciones comerciales con clientes y proveedores.

Si bien diversos tributarios han estado recibiendo comunicados por parte de la autoridad informándoles que se detectó la omisión o envío extemporáneo del dictamen fiscal, se ve poco probable que la restricción de CSD se lleve a cabo, ya que, como he comentado, aproximadamente el 40% de grandes contribuyentes se vería afectado en la emisión de sus comprobantes fiscales, que a su vez implicaría una disminución significativa en el pago de contribuciones y en la recaudación.

Imposibilidad para aplicar beneficios de los tratados internacionales

De acuerdo con el numeral 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los beneficios por la aplicación de tratados internacionales serán para aquellos contribuyentes que acrediten ser residentes en el país y cumplan con ciertos requisitos, como a continuación se cita:

Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la información sobre su situación fiscal² en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la

de presentar el dictamen de estados financieros cuando se esté obligado o se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

...
(Énfasis añadido.)

A contrario sensu, quienes no cumplan las disposiciones para la aplicación de tratados con el fin de evitar la doble tributación, entre ellas, la obligación de presentar el dictamen fiscal, no podrán obtener los beneficios otorgados como son la exención o reducción de tasas de retención por pagos efectuados a residentes en el extranjero, lo que se refleja en mayor impacto económico; lo cual es bastante cuestionable o inoperante toda vez que los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación son aplicables a personas residentes en el extranjero, quienes no se encuentran obligadas a la presentación de un dictamen fiscal en el país.

CONCLUSIONES

El dictamen fiscal para el ejercicio 2022 se incorpora no solo con el fin de cumplir con una obligación más, sino también como un instrumento de fiscalización, mediante el cual, por un lado, las autoridades reciben información vasta y detallada respecto a las operaciones efectuadas por los contribuyentes y, por el otro, los informes por parte de los dictaminadores, en donde se plasman las contingencias fiscales que tienen dichos tributarios por la omisión en el cabal cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Como ya se mencionó, es poco probable que haya restricción de CSD, considerando que impactaría directamente en la recaudación de contribuciones.

Considerando lo que dejó el cumplimiento de este primer dictamen fiscal obligatorio, hay que tomar acciones para iniciar el mismo de manera inmediata. Las revisiones fiscales deben llevarse a cabo en línea y con ello poder cumplir en tiempo anticipado con su presentación y, asimismo, confirmar que todo el cumplimiento fiscal se encuentra en orden. •

² Issif