

Dictamen fiscal: consecuencias de su presentación extemporánea

La presentación extemporánea de los estados financieros para efectos fiscales representa un incumplimiento con consecuencias importantes para los contribuyentes; esto, de conformidad con las disposiciones en la materia, aun cuando la causa haya sido una falla en el portal de la autoridad como ocurrió en 2023

GARRIDO  LICONA®

26

L.C. Juan José Arcos
Sánchez, Socio fiscal de
Garrido Licona y Asociados



INTRODUCCIÓN

Es importante recordar que, respecto a la presentación de los estados financieros para efectos fiscales (en lo sucesivo, dictamen fiscal) formulados por contador público inscrito, correspondientes al ejercicio fiscal 2022, mismos que debieron haber sido enviados a más tardar el 15 de mayo de 2023, ocurrieron diversas complicaciones en el portal de la autoridad fiscal, las cuales fueron totalmente ajenas a los miles de contribuyentes, quienes, por estas razones, no pudieron completar y cumplir con el envío del dictamen fiscal dentro del plazo permitido.

Consecuentemente, aquellos dictámenes fiscales que se presentaron con posterioridad al día 15 de mayo – fecha límite– fueron reconocidos por la autoridad, añadiendo, dentro del acuse de presentación, la leyenda “entrega extemporánea”, siendo esta causal de una sanción administrativa y que, además, trae consigo algunas otras consecuencias adversas que van más allá de la imposición de una simple multa.

Cabe destacar que la presentación del dictamen fiscal de forma extemporánea en 2023 por parte de miles de contribuyentes se debió, en la mayoría de los casos, a una falla absoluta de los sistemas institucionales de la autoridad fiscal; sin embargo, esto no los exime de la imposición de sanciones y restricciones diversas; por lo que resulta importante conocer aquellas consecuencias que puede traer el incumplimiento de la obligación de referencia, aunque haya sido por causas no imputables a los contribuyentes.

Conforme a lo anterior, a continuación, analizaré las consecuencias fiscales de presentar el dictamen fiscal en forma extemporánea, considerando que en los próximos días se deberá presentar el dictamen fiscal correspondiente al ejercicio fiscal 2023.

ANÁLISIS

De acuerdo con lo establecido en el artículo 32-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF), las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales podrán optar por la presentación del dictamen fiscal, siempre que en el ejercicio inmediato anterior: **(i)** hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$140'315,940 o **(ii)** que el valor de su activo sea superior a \$110'849,600; o bien, **(iii)** que por los menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado

servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para acceder al artículo 32-A del CFF, escanee el código QR



Adicionalmente, conforme al segundo párrafo de la citada disposición, se indican los supuestos bajo los cuales se tiene la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público inscrito, como sigue: **(i)** las personas morales del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), que en el ejercicio inmediato anterior hayan declarado ingresos acumulables para efectos de este impuesto iguales o superiores a \$1,779'063,820; así como **(ii)** aquellas que, al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior, tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores.

A su vez, dicha disposición establece, específicamente en el quinto párrafo, la fecha para la presentación del dictamen fiscal para aquellos contribuyentes que ejercieron la opción de dictaminarse, así como para aquellos que se encuentran obligados al mismo; la cual es a más tardar el **15 de mayo** del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Por tanto, en el caso de aquellos contribuyentes que por cualquier circunstancia no puedan presentar el dictamen fiscal dentro del plazo establecido, podrán incurrir en las siguientes consecuencias que se analizan a continuación.

Plazo de 10 días para el entero de las contribuciones omitidas

De conformidad con lo dispuesto en el mencionado artículo 32-A del CFF, se establecen aquellos supuestos bajo los cuales se puede optar por presentar el dictamen fiscal de forma voluntaria, así como los supuestos bajo los cuales el contribuyente está obligado a su presentación; adicionalmente, dicha disposición se refiere

Para acceder al artículo 73 del CFF, escanee el código QR



... los efectos jurídicos que tendrán aquellos dictámenes fiscales que sean presentados fuera del plazo establecido en el CFF, prácticamente, no tendrán ningún efecto fiscal...

a otras obligaciones específicas que se adquieren en caso de estar obligado a efectuar la presentación de declaraciones complementarias como resultado de la preparación del dictamen fiscal, entre las cuales se destaca la siguiente:

Artículo 32-A: ...

...

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, **éstas deberán enterarse** mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas **dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.**

(Énfasis añadido).

Como se puede observar y de acuerdo con el sexto párrafo del artículo 32-A del CFF, se cuenta con un plazo específico de 10 días para el entero de las contribuciones omitidas que hayan sido detectadas con diferencias a cargo con motivo de la preparación del dictamen fiscal.

La importancia de este punto radica en que, si el contribuyente no entera en el plazo establecido, el pago que se efectúe ya no se considera espontáneo y estará sujeto a la imposición de una multa, de conformidad con lo dispuesto en la fracción III del artículo 73 del CFF.

Información presentada sin efectos

Una consecuencia muy importante, con motivo de la presentación extemporánea del dictamen fiscal, es aquella a que se refiere el artículo 59, tercer párrafo, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), respecto de los efectos jurídicos que se derivan de aquellos dictámenes que hayan sido presentados de forma extemporánea, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 59. ...

...

Para los efectos del artículo 32-A, tercer párrafo del Código, cuando el dictamen y la información y documentación relacionada con el mismo se presenten fuera de los plazos que prevé dicho artículo, **se tendrán por no presentados.**

(Énfasis añadido).

En este punto del análisis, se encuentra una disposición muy clara y estricta en el sentido de que los efectos jurídicos que tendrán aquellos dictámenes fiscales que sean presentados fuera del plazo establecido en el CFF, prácticamente, no tendrán ningún efecto fiscal; es decir, estos serán considerados como no presentados, con lo cual no se podrán tomar los beneficios o facilidades que otorga su presentación, en tiempo y forma.

Imposición de multa o sanción económica

Sin duda, otra de las consecuencias adversas que debemos considerar, es la imposición de una multa o sanción administrativa por el incumplimiento del envío del dictamen fiscal en el plazo establecido; tal y como lo prevé el propio CFF en su artículo 83, fracción 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.

Para tal incumplimiento, el CFF prevé, en su artículo 84 la siguiente sanción:

Artículo 84. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

...

IX. De \$17,330.00 a \$173,230.00¹ a la comprendida en la fracción X.

...

(Énfasis añadido).

Es claro que la imposición de una multa puede no representar una afectación trascendental dentro de los resultados de un negocio; sin embargo, hay consecuencias que, más allá de lo económico, sí pueden traer afectaciones importantes principalmente en la operación de la empresa; como lo es la imposibilidad práctica de emitir su facturación –expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI)–, lo cual generaría la disminución en el flujo de efectivo, como se analiza a continuación.

Restricción temporal de los CSD

Además de las consecuencias adversas, existe una que pudiera generar una afectación directa a la empresa en cuanto a la realización de sus operaciones y obtención de flujo de efectivo, para hacer frente a sus obligaciones comerciales o a sus acreedores; en este caso, me refiero a la restricción temporal del uso de los Certificados de Sello Digital (CSD), que se pudiera detonar por la presentación extemporánea del dictamen fiscal.

De conformidad con el artículo 17-H Bis, primer párrafo, fracción IX, así como del artículo 83, fracción X, del CFF, el contribuyente podrá ubicarse en el supuesto de restricción temporal de los CSD de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 17-H Bis. *Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, 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).

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).

En este sentido, las disposiciones fiscales anteriormente citadas exponen, clara y detalladamente, que el contribuyente califica en los supuestos señalados, siempre que la presentación del dictamen fiscal sea efectuada con posterioridad al día 15 de mayo; es decir, de forma extemporánea al plazo establecido, ocasionando, con esto, riesgos en la continuidad de la operación del negocio, así como en la generación de flujo de efectivo.

No obstante, a diferencia de una declaración no presentada, esta puede subsanar la omisión; sin embargo, en el caso del dictamen fiscal, este se tendría siempre como no presentado; por lo que sería deseable que las autoridades aclaren cómo se debe proceder en este supuesto en particular.

¹ Cantidades actualizadas para 2024



No aplicación del beneficio de los tratados internacionales

Finalmente, como consecuencia de la presentación extemporánea del dictamen fiscal, se podrían perder los beneficios en materia de contribuciones que se derivan de operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero por parte de residentes en el país.

Me refiero a lo establecido en el primer párrafo, del artículo 4 de la LISR, que expresa lo siguiente:

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 fiscal 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).

En este contexto, la citada disposición establece expresamente que la aplicación de los beneficios de los convenios para evitar la doble tributación en vigor corresponde a los contribuyentes residentes fiscales en los países con los cuales México ha celebrado dichos convenios; en cuyo supuesto, el incumplimiento de la obligación –relativo a la presentación extemporánea del dictamen fiscal por parte del sujeto obligado al mismo residente en el país, en su carácter de retenedor en

la fuente mexicana– no debe incidir o afectar a los residentes en el extranjero como sujetos destinatarios y beneficiarios de dicha norma.

Sin embargo, pudiera existir la posibilidad de que, de acuerdo con la disposición de referencia, las autoridades fiscales pretendieran imputarle al retenedor en la fuente mexicana la obligación de pagar las diferencias entre las tasas de retención establecidas en los tratados fiscales y la LISR, con actualización y recargos, con motivo de haber presentado el dictamen fiscal fuera del plazo indicado en el CFF.

CONCLUSIÓN

Con base en las disposiciones anteriormente analizadas, es posible concluir que la presentación del dictamen fiscal, en tiempo y forma, es un asunto relevante y sensible para los contribuyentes que estén obligados a dictaminarse o que ejerzan la opción de hacerlo; esto, en cuanto a las consecuencias adversas que puede tener para ellos, con motivo de la presentación extemporánea del mismo.

Por ende, es sumamente recomendable implementar un plan de trabajo interno que permita y ayude a garantizar el cumplimiento relativo a la presentación del dictamen fiscal en la fecha establecida para tal efecto, a más tardar el próximo 15 de mayo de 2024.

Lo anterior, con el fin de evitar a toda costa lo sucedido durante el ejercicio 2023. Por lo que es necesario realizar el envío del dictamen fiscal en los días previos a la fecha límite mencionada a efecto de no dar lugar a la problemática que presentó el portal de la autoridad fiscal al momento de enviarlo, lo cual se encuentra totalmente fuera del control de los contribuyentes; sin embargo, eso no los exime de las posibles consecuencias analizadas. •