



# MUNDOCP<sup>®</sup>

CORPORATIVO PROFESIONAL

## ALTERNATIVAS DE FINANCIAMIENTO CON OPCIONES FISCALES

(Primera parte)

Dictamen fiscal Infonavit

Cómo lograr la nulidad lisa y llana en el juicio ante el  
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

Métodos de análisis horizontal  
Aumentos y disminuciones  
Origen y aplicaciones

Reputación corporativa

La auditoría interna



[www.mundocp.com](http://www.mundocp.com)



/Revista MundoCp

Suscripción Anual  
\$ 1,800.00



# EDITORIAL

**EDICIÓN**  
Mayo 2019 N°9

## DIRECTOR EDITORIAL

CP Santiago de la Cruz García

## CONSEJO EDITORIAL

CP, LD, MI Leopoldo Reyes Equiguas  
LD Arturo Baltazar Valle  
LCP Martín Ernesto Quintero Valle  
LCP, MC Maria Elena Betel Becemil  
Sánchez  
LC Leticia Mayela Meza Pérez  
CPC Manuel de Jesús Cárdenas Espinosa

## ASESOR CONSEJO EDITORIAL

CP, LD, MI Leopoldo Reyes Equiguas

## DISEÑO DE PORTADA, PUBLICIDAD Y PROPAGANDA

ING Josué David Velázquez Montoya

## DISEÑO Y FORMACIÓN EDITORIAL

LC Jorge Enrique Sánchez Miranda

## APOYO EDITORIAL

Carlos Mario González Ovando  
Naitze Daneira de la Cruz Arellano  
ING Victor Arturo Meza Velázquez

## DIRECTOR COMERCIAL

ACT Celia Arellano Mejía

## VENTAS

DISTRIBUIDORES  
LC Jorge Enrique Sánchez Miranda  
Tel: (01-961) 61 6 34 88  
Email: [distribuidores@mundocp.com](mailto:distribuidores@mundocp.com)

## DIRECTAS

CP Lourdes Suriano Sánchez  
Tel: (01-961) 21 2 67 88  
Email: [ventas@mundocp.com](mailto:ventas@mundocp.com)  
Síguenos:

 /Revista MundoCP

portal web: [www.mundocp.com](http://www.mundocp.com)

# INDICE

		<b>CORPORATIVO</b>
4	• • • • •	Reputación corporativa
		<b>IMPUESTOS</b>
7	• • • • •	Alternativas de financiamiento con opciones fiscales (Primera parte)
		<b>JURÍDICO</b>
23	• • • • •	Cómo lograr la nulidad lisa y llana en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa
		<b>RECURSOS HUMANOS</b>
33	• • • • •	Dictamen fiscal Infonavit
		<b>FINANZAS</b>
47	• • • • •	Método de análisis horizontal. Aumentos y disminuciones. Origen y aplicaciones
		<b>ADMINISTRATIVO</b>
53	• • • • •	Auditoría interna





# PREVENTA

## En la Actualización de tu licencia TRADICIONAL CONTPAQi Obtén:



Punto de venta



Bancos



Contabilidad

**CONTPAQi**  
DISTRIBUIDOR  
Asociado



# 15%

Al actualizar  
un solo sistema

# 25%

Al comprar una SUITE,  
dos o más sistemas

puede ser un sistema nuevo y que incluya  
por lo menos una Actualización

Obtén **2 MESES**  
**ADICIONALES GRATIS**  
en la compra de un sistema nuevo

Obten 1 MES de  
capacitación GRATIS en la plataforma  
KURSA en cualquiera de nuestras promociones.



Factura electrónica



CFDI Facturación en línea



Comercial



Nóminas

SOLICITA TU COTIZACIÓN CON NOSOTROS:

(961)- 616-2122 / 61-68285 / 212-6788

/corporativocruzare

(961) - 459 99 42

cruzare.sistemas@hotmail.com  
soportecruzare@gmail.com

**Vigencia**  
Hasta el 30 de Junio del 2019

# Reputación corporativa

Manuel Jesús Cárdenas Espinosa\*

La reputación es un activo intangible de las empresas, ya que la apreciación de los clientes y la sociedad permiten posicionar mejor los productos o servicios de una empresa, así como la efectiva respuesta ante las crisis internas o externas.

Esta reputación es la percepción que tienen los grupos de interés de una empresa, en cuanto a su comportamiento y management, a partir del grado de efectividad y cumplimiento de los objetivos y metas en relación con sus empleados, clientes, accionistas, etc. Ello posibilita formar la reputación corporativa de una organización con miras a mantenerla por tiempo indefinido, misma que se logra con mucho esfuerzo, y que de manera desconcertante, se puede perder rápidamente.

Esto significa que los resultados económicos ya no son los únicos indicadores para medir el prestigio de una empresa. Eso se puede considerar como un nivel básico en la medición de la reputación corporativa. La buena reputación se construye con la sinergia entre rentabilidad, crecimiento y sostenibilidad de la empresa.

En este sentido, las empresas deben comenzar a medir la percepción que tienen sus grupos de interés, sin que importe el área o sector económico al que se pertenezca, esto, para saber si se están haciendo las cosas bien, y en caso de tener algún indicador negativo, tratar de mejorar, de acuerdo con los siguientes parámetros:

**1.** Lealtad del cliente, con base en la calidad del producto o servicio. Las empresas que cuidan el factor humano como base de su negocio, son las mejor posicionadas en prestigio en la actualidad.

**2.** Plan de comunicación interna. Se deben informar las acciones positivas y negativas de la empresa, cuidando el lenguaje y la forma en que se comunica, especialmente, si son de carácter masivo.

**3.** Legitimidad dentro de su entorno. La empresa debe saber si dentro de su mercado, los competidores la conciben como una empresa seria y ética, ya que difícilmente podrá aspirar a una buena reputación corporativa si sus semejantes no la aprecian como tal.

**4.** Apreciación de entes reguladores. Cumplir con la ley en todas sus vertientes, como referencia directa para construir la reputación de una empresa.

La empresa, al tener el resultado de su medición, podrá implementar acciones sencillas de forma interna que le permitan avanzar para ir construyendo su reputación o en su caso, mantenerla, mediante acciones concretas, como las siguientes:

**1.** Que los directivos fomenten las buenas prácticas, para que ello permee en la estructura de la empresa.

**2.** Destinar presupuesto a la gestión de la reputación, designando a una persona como la responsable de esta área.

**3.** Elaborar un plan a mediano y largo plazo, para que se tengan indicadores de cómo ha ido avanzando la empresa en los temas que le competan a fin de alcanzar este posicionamiento.

Así, se puede resaltar la diferencia entre reputación corporativa e imagen corporativa; en la primera, es la percepción que se encarga de forjar en el transcurso de

la vida de la marca, mientras que imagen corporativa es la percepción inmediata que se transmite a los consumidores con base en pequeñas porciones, ya sea de atención, servicio o productos.

En México, una de las organizaciones que mide la reputación corporativa es el Monitor Empresarial de Reputación Corporativa o Merco; éste publica el ranking de reputación basado en una metodología que consta de la evaluación de méritos, comités de dirección, análisis financieros, Periodistas de información económica, gobierno, ONG, sindicatos, asociaciones de consumidores, catedráticos del área de la empresa, influencers y social media, mercado digital, consumo y talento.

Elo le permite que los grupos de interés conozcan a las empresas que se han preocupado por mejorar y mantener su reputación corporativa.

Al respecto, en los primeros diez lugares están Bimbo, Modelo, Google, Pepsico, Coca Cola, BBVA Bancomer, Heineken, Wal-Mart, CitiBanamex y Nestlé.

Ahora bien, ¿qué pasa si mi empresa pierde la reputación que tenía?, ¿podré recuperar la percepción reputacional de mi empresa?

Sí, pero es más difícil, ya que la pérdida de reputación por alguna acción u omisión, algunas veces se puede arraigar en la sociedad; esto implica que el área de comunicación social, entre otras, trabaje para aspirar a adquirir de nuevo la credibilidad y la reputación, esto, con acciones eficaces que beneficien a todos, ya que la pérdida de reputación repercute negativamente en la empresa.

Y construir la reputación requiere de tiempo y recursos, y una crisis reputacional puede implicar la necesidad de reconstruirla desde

cero, perdiendo hasta el total de la inversión, e incluso la disolución o compra a bajo precio por algún competidor que aproveche esa situación.

Las consecuencias también se pueden ver reflejadas en la pérdida de personal, ya que la reputación de la empresa puede afectar la propia percepción de su personal, lo que se traduce en renuncias y dificultad para atraer talento.

En igual medida, la pérdida de reputación impacta el valor de mercado de la empresa, contrayendo el crecimiento del negocio y la disminución de las ventas, además de la pérdida de lealtad del cliente.

Las redes sociales juegan un papel importante en el manejo de la reputación empresarial, pues toda persona con acceso a Internet puede documentar cualquier omisión o mala práctica de las empresas, ya sea por conducta de sus empleados, productos defectuosos o con información engañosa, falta de ética corporativa, campañas de publicidad mal dirigidas y comunicadas, que vulneren a algún sector de la población, entre otras. Esos serán los daños más importantes que impactan la reputación de una empresa.

Una mala reputación afecta por completo la buena marcha, por lo que mantener y proteger la reputación implica una alta responsabilidad entre todas aquellas empresas que pretendan trascender en el tiempo como referentes de negocios.

Por tanto, las empresas tienen importantes retos a futuro para capitalizar de manera favorable la exposición en redes sociales y aprovecharlas para comunicar sus buenas prácticas, lo que se traduce en reputación.

Hay áreas de oportunidad para las empresas, en especial, el papel estratégico que tienen al transmitir mensajes positivos fundados en su reputación para la creación de valor, educar, sensibilizar y difundir conocimiento en torno a aquélla y su gestión, a fin de generar conciencia y con ello promover temas culturales relacionados con los productos y servicios de la empresa a nivel interno y externo.

En México, los directivos de las empresas tienen que considerar que la reputación es uno de los intangibles más relevantes, ya que pérdida conlleva problemas trascendentes para la empresa, pues algunos directivos todavía creen que únicamente basta con hacer las cosas bien para tener buena reputación, considerando que cumplir con la ley es sólo la base reputacional, en la obligación de acatar las disposiciones normativas y de ahí partir para construir su reputación.

Otro elemento importante a considerar, es que las empresas se deben adaptar y entender la complejidad de la sociedad para ofrecer productos y servicios que se adapten a lo requerido por ella y a la evolución cambiante por las preferencias de algún producto o servicio, que puede traducirse en la pérdida de gusto por el producto en periodos cortos de tiempo; es el caso de la industria del juguete que se ha visto afectada por los medios electrónicos de entretenimiento.

En este sentido, las empresas deben analizar qué hay detrás de las preferencias de los clientes, para ofrecer productos y servicios con un alto compromiso social, de valores, transparencia, ética y congruencia entre lo que se hace y se dice, con objeto de vincular a la empresa con sus clientes, y conservarlos por largo tiempo.

Los empresarios deben considerar el impacto que guardan las percepciones de los distintos grupos de interés, ya que son capaces de influir positiva o negativamente en la empresa; se deberá tener como estandarte la reputación empresarial, para así evitar afectaciones de las que puedan no recuperarse.

La reputación no es un medio a través del cual las organizaciones fortalecen el compromiso con sus clientes y grupos de interés, generando con ello un beneficio para sí mismas al que se denomina capital reputacional, que impacta de forma positiva en la economía de la empresa, sostenida en la credibilidad y confianza adquiridas con esfuerzo y responsabilidad empresarial; esto beneficia a todos, ya que entender las nuevas reglas del juego permite que las empresas evolucionen de la mano con la sociedad que consume sus productos y servicios, que espera calidad y valor añadido por cada compra que realiza; es un compromiso que debe asumir toda organización para adquirir y mantener a lo largo de su existencia la reputación a la que aspiran los empresarios, sin importar el tamaño de la empresa.

**\*DESPACHO CÁRDENAS Y ASOCIADOS S.C.**  
**cpmanuelcardenas@despachocardenas.com**  
**Río Tigris #94, 4to Piso.**  
**Col. y Alcaldía Cuauhtémoc.**  
**Ciudad de México. CP 06500**



# Alternativas de financiamiento con opciones fiscales

## (Primera parte)

### Introducción

Ante la falta de liquidez que puede experimentar una persona física o moral es posible aplicar algunas opciones fiscales que permiten allegarse de recursos o evitan su desembolso, como las siguientes:

1. La solicitud de devolución de saldos a favor o de cantidades pagadas indebidamente.
2. La compensación de saldos a favor o de cantidades pagadas indebidamente.
3. La disminución de pagos provisionales del ISR.
4. El pago en parcialidades de adeudos fiscales.
5. La aplicación de estímulos fiscales.

Por lo anterior, conviene estudiar las opciones que derivan de las disposiciones tributarias que actúan a favor de liquidez de los contribuyentes, con objeto de que se evalúen las ventajas que se pueden obtener de las mismas y así aplicarlas en beneficio propio cuando se atraviese por épocas de crisis.

### Devolución de saldos a favor o de cantidades pagadas indebidamente

La devolución es uno de los medios previstos por el Código Fiscal de la Federación (CFF) para que los contribuyentes puedan recuperar las cantidades que tienen a su favor por pagos en exceso de impuestos o pagos indebidos.

Así, para solicitar la devolución de dichas cantidades se han establecido los siguientes lineamientos:

### Cantidades que pueden solicitarse en devolución

El artículo 22 del CFF dispone que los contribuyentes tienen derecho a solicitar en devolución, a las autoridades tributarias, las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

Ejemplo de las cantidades que proceden de acuerdo con las leyes tributarias, son las siguientes:

Cantidad a devolver	Podrá solicitarse la devolución
<p><b>ISR a favor determinado en la declaración del ejercicio.</b></p>	<p>Si la contribución se calcula por ejercicios, sólo se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes de autoridad competente; en este caso, podrá solicitarse la devolución, independientemente de presentar la declaración (art. 22, tercer párrafo, del CFF).</p>
<p><b>IVA a favor determinado en los pagos mensuales definitivos.</b></p>	<p>Sobre el total del saldo a favor (arts. 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y 25, fracción VI, inciso b, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 28/XII/2018 - (LIF 2019).</p>
<p><b>IEPS trasladado a personas que adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para su consumo final en actividades agropecuarias o silvícolas como combustible en maquinaria general, excepto vehículos.</b></p>	<p>Cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 16, fracción III, de la LIF2019 y en la regla 9.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 (RMF2019).</p>

Por su parte, para solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente habrá que considerar los aspectos siguientes:

1. Si el pago de lo indebido se efectúa en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución nacerá cuando ese acto se anule.
2. Si el pago de lo indebido se debe a errores aritméticos, la devolución se concederá siempre que no haya prescrito la obligación de la autoridad de devolver. Es de observar que la obligación de la autoridad de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, de acuerdo con el artículo 146 del CFF; es decir, en el término de cinco años. Es importante señalar que la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.
3. Cuando se trate de impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución.

Asimismo, al solicitar devoluciones a la autoridad fiscal debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1. Si se trata de contribuciones retenidas, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.
2. En el caso de impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente, siempre que la cantidad pagada no se hubiera acreditado.

## Solicitud de devolución

Para solicitar la devolución de un saldo a favor, se deberá tramitar mediante el FED "Formato Electrónico de Devolución", disponible en el portal del SAT, así como mediante el anexo correspondiente de las formas 32 y 41, que se utilizan en función del tipo de impuesto requerido.

Cuando en la solicitud de devolución haya únicamente errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria.

## Plazo para que la autoridad realice la devolución

El plazo para que la autoridad efectúe la devolución es de 40 días<sup>1</sup> siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en esa institución financiera, así como los demás informes y documentos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) (art. 22, sexto párrafo, del CFF).

### Nota

1. Según el artículo 12 del CFF, en los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero, el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero, el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo, el 1o. y 5 de mayo, el 16 de septiembre, el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre, el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente; en esos casos, dichos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

El plazo antes mencionado podrá ampliarse, pues la autoridad, a fin de verificar la procedencia de la devolución, podrá requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. En estos casos, el contribuyente contará con 20 días máximo para cumplir con lo solicitado, apercibido de que si no lo hace dentro del plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los 10 días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender el requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de 10 días, apercibido de que si no lo hace dentro del plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

En estos casos, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento y aquella en que se proporcione en su totalidad lo solicitado, no se computará en la determinación del plazo para la devolución.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando soliciten datos, informes y documentos, y las podrán ejercer en cualquier momento.

Asimismo, cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con objeto de verificar la procedencia de la misma. El plazo antes referido se suspenderá hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución.

La regla 2.3.7 de la RMF2019 indica que los contribuyentes podrán consultar el estado que guarda el trámite de su devolución, a través del portal del SAT, de conformidad con la ficha de trámite 38/CFF "Consulta del trámite de devolución por Internet", contenida en el anexo 1-A de la misma resolución (DOF 29/IV/2019). Para acceder a la consulta será necesario que los contribuyentes cuenten con su clave en el RFC y su e.firma, su e.firma portable o contraseña.

### **Monto de la devolución**

El monto de la devolución que proceda será actualizado por la autoridad fiscal, desde el mes inmediato anterior a aquel en que se hizo el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior a aquel en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

El artículo 22, séptimo párrafo, del CFF, dispone que las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. Si las autoridades fiscales remiten la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades deberán fundar y motivar las causas que sustenten la negativa parcial o total de la devolución que corresponde.

Por su parte, el artículo 22-A del CFF establece que la autoridad fiscal deberá pagar intereses, en los siguientes casos:

1. Cuando se presente la solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y el pago se efectúe fuera del plazo señalado; en este caso, los intereses se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, de acuerdo con el artículo 21 del CFF (1.47% mensual), mismos que se aplicarán sobre la devolución actualizada.
2. Cuando se presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.
3. Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se realice en cumplimiento de una resolución emitida en un recurso administrativo o una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.

El monto de los intereses no excederá de los que se causen en los últimos cinco años, y deberán pagarse de manera conjunta con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. Si las autoridades fiscales no pagan intereses o los pagan en una cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

Finalmente, la devolución se aplicará primero a intereses y, después, a las cantidades pagadas indebidamente.

### **Medio por el que puede hacerse la devolución**

Conforme al artículo 22-B del CFF, la devolución de los saldos a favor se efectuará mediante depósito en la cuenta del contribuyente.

El contribuyente deberá proporcionar en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente, los datos de la institución financiera, así como el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en esa institución financiera, a fin de que la autoridad realice la devolución mediante depósito en la cuenta de dicha persona.

Al respecto, la regla 2.3.6 de la RMF2019 dispone que para solicitar el saldo a favor se deberá anotar en el formato que corresponda el número de cuenta bancaria activa para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE", así como la denominación de la institución de crédito, para que en caso de que proceda, y una vez autorizada la devolución, ésta se deposite en el número de cuenta bancaria proporcionado por el contribuyente.

Cabe mencionar que el artículo 22 del CFF indica que en el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Para estos efectos, los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobantes del pago de la devolución respectiva.

Cuando en el día que vena el plazo a que se refiere el precepto mencionado no sea posible efectuar el depósito por causas imputables a la institución financiera designada por el contribuyente, el plazo se suspenderá hasta en tanto pueda efectuarse

el depósito. También se suspenderá el plazo cuando no sea posible realizar el depósito en la cuenta proporcionada por el contribuyente, por ser la misma inexistente, contenga errores el número de la cuenta o ésta se haya cancelado, hasta en tanto el contribuyente proporcione el número de la cuenta correcta.

### **Compensación de saldos a favor o de cantidades pagadas indebidamente**

Otra opción para evitar desembolsos en los contribuyentes es la compensación de las cantidades que se tengan a favor, ya sea por pago de lo indebido o que proceda de acuerdo con las leyes tributarias, contra las que se esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros.

El artículo 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal (CCF), señala que la compensación de deudas fiscales no procederá, salvo cuando lo permita la ley; así, el artículo 23 del CFF dispone que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Sin embargo, el inciso a de la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 indica que para los efectos de lo establecido en el artículo 23, primer párrafo, del CFF, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor que se consignan en el párrafo de dicho ordenamiento, se estará a lo siguiente:

**1.** Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Aquellos que presenten el aviso de compensación deberán acompañar los documentos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general (reglas misceláneas). En estas reglas también se indicarán los plazos para la presentación del aviso mencionado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable si se trata de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquellos que tengan un fin específico.

De lo establecido en este numeral se desprende lo siguiente:

**a)** Desaparece la compensación universal de contribuciones federales, ya que sólo se podrán compensar saldos a favor contra saldos a cargo por adeudo propio, siempre que ambos deriven de un mismo impuesto, es decir, ya sólo se podrán compensar impuestos a favor y a cargo de la misma naturaleza; por ejemplo, impuesto sobre la renta (ISR) contra ISR.

**b)** Ya no se podrán compensar saldos a favor contra saldos a cargo por concepto de impuestos retenidos, por ejemplo, ISR del ejercicio a favor contra ISR retenido por pago de salarios, conceptos asimilados a éstos, pago de honorarios, arrendamiento, intereses y otros ingresos a personas físicas, así como pago de dividendos a personas físicas provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta (Cufin) generada a partir del ejercicio de 2014.

**c)** Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación deberán acompañar los documentos que establezca el SAT mediante reglas misceláneas. En estas reglas también se especificarán los plazos para la presentación del aviso mencionado.

No obstante lo indicado en este numeral, la regla 2.3.11 de la RMF2019 señala que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración que tengan cantidades a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018 y sean declaradas de conformidad con las disposiciones fiscales, que no se hubiera compensado o solicitado su devolución, podrán optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que deriven de impuestos federales distintos de los que causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios; es decir, sí podrá efectuarse la compensación universal de las cantidades a favor contra las que estén obligados a pagar los contribuyentes, pero sólo por adeudos propios (por ejemplo: saldo a favor de ISR contra saldo a cargo de IVA), sin incluir los adeudos por impuestos retenidos a terceros.

Por otra parte, para compensar un saldo a favor o pago de lo indebido, se deberá actualizar de acuerdo con el artículo 17-A del CFF, de la manera siguiente:

INPC del mes anterior a aquel en que se realice la compensación

(÷) INPC del mes anterior a aquel en que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor

(=) Factor de actualización

Cuando el resultado de esta operación sea menor que 1, el factor de actualización que se aplicará será 1.

Los contribuyentes que hubieran ejercido la opción de la compensación para pagar contribuciones, que tuvieran un remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

### **Presentación del aviso de compensación**

Según el inciso a de la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 y la regla 2.3.10 de la RMF2019, quienes opten por compensar las cantidades que tengan a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, presentarán el aviso de compensación a través del portal del SAT, y el anexo correspondiente de las formas 32 y 41.

Conforme a con la regla 2.3.10 de la RMF2019, el aviso de compensación se presentará de acuerdo con los siguientes plazos considerando el sexto dígito numérico de la clave en el RFC, según lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave en el RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que se haya efectuado la compensación
1 y 2	Sexto y séptimo día siguiente.
3 y 4	Octavo y noveno día siguiente.
5 y 6	Décimo y décimo primer día siguiente.
7 y 8	Décimo segundo y décimo tercer día siguiente.
9 y 0	Décimo cuarto y décimo quinto día siguiente.

### Cumplimiento de la obligación de presentar aviso de compensación

Según la regla 2.3.13 de la RMF2019, los contribuyentes que presenten las declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales a través del “Servicio de Declaraciones y Pagos”, en las que les resulte saldo a cargo por adeudo propio y opten por pagarlo mediante compensación de saldos a favor manifestados en declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales correspondientes al mismo impuesto, presentados de igual forma a través del “Servicio de Declaraciones y Pagos”, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de compensación, así como los anexos a que se refiere la regla 2.3.10 de la misma resolución.

No obstante lo anterior, si se trata de contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal (RIF), deberán presentar la información que señala la regla 2.3.10, fracción II, de la RMF2019.

### Beneficio adicional de la compensación, no causación de recargos

Otro de los beneficios que proporciona la compensación en términos de liquidez, es el previsto en el artículo 15 del RCFF, el cual establece dos supuestos en los que no se causarán recargos en el pago extemporáneo de contribuciones, cuando el adeudo se extinga por medio de la compensación; tales supuestos son los siguientes:

1. Cuando se compense un saldo a favor originado antes de la obligación de pago de la contribución; en este caso, no se causarán recargos hasta por el monto del saldo a favor por compensar.
2. Cuando se compense un saldo a favor originado después de la obligación de pago de la contribución, caso en el cual sólo se causarán recargos desde que debió pagarse aquella y hasta la fecha en que se originó el saldo a favor por compensar.

### **Improcedencia de compensaciones**

Según el artículo 23, cuarto párrafo, del CFF, no se podrán compensar las siguientes cantidades:

1. Aquellas cuya devolución se haya solicitado.
2. Aquellas por las cuales hubiera prescrito la obligación para devolverlas.
3. Aquellas que hubieran sido trasladadas de acuerdo con las leyes fiscales, expresamente y por separado, o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener la devolución en los términos del artículo 22 del CFF.

### **Otras disposiciones aplicables a la compensación de contribuciones**

1. Compensación de oficio. El artículo 23, último párrafo, del CFF, indica que las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de ellas por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 del CFF, aun en caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que aquéllos estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, cuando hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Asimismo, la autoridad podrá compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades tributarias por cualquier concepto contra créditos fiscales autorizados a pagar a plazos.

2. Compensaciones indebidas. De acuerdo con el artículo 23 del CFF, si la compensación se efectuó y no procede, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del CFF sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se realizó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

### **Disminución de los pagos provisionales del ISR**

Se trata de una opción adicional para capitalizar a las personas morales del régimen general de ley, en virtud de que esta medida autoriza no pagar en exceso el ISR, pues permite que sus enteros se efectúen tomando como base las estimaciones de utilidades que se tendrán al final del ejercicio de que se trate, en lugar de utilizar datos de años anteriores. De esta forma, los pagos provisionales por los que se puede solicitar la disminución son los relativos al ISR.

El artículo 14, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece que las personas morales que tributan en el régimen general de esta ley podrán solicitar, a partir del segundo semestre del ejercicio, la disminución de los pagos provisionales de dicho impuesto cuando estimen que el coeficiente de utilidad que están aplicando para calcular los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan los pagos provisionales por los que se solicite la disminución.

## Formalidades para solicitar la disminución de los pagos provisionales

Para disminuir los pagos provisionales se requiere que los contribuyentes presenten por duplicado la forma oficial 34 "Solicitud de autorización para disminuir el monto de pagos provisionales", que es de libre impresión, misma que puede hacerse desde el portal del SAT, en el menú "Software y formatos fiscales", en el apartado "Formas y formatos fiscales". Además, deberán adjuntar al formato referido la documentación siguiente:

1. Documentos que acrediten la personalidad del promovente.
2. En el caso del ISR, copia de la última declaración presentada en el ejercicio del que derive el coeficiente de utilidad aplicado en los pagos provisionales del ejercicio por el que se solicite la disminución.
3. Copia de las declaraciones de pagos provisionales presentadas por los meses de enero hasta el mes anterior al que se solicite la disminución.

Lo anterior de acuerdo con las instrucciones de la forma oficial 34 mencionada. Es de resaltar que el anexo 1-A "Trámites fiscales" de la RMF2019 (DOF 29/IV/2019) precisa en su numeral 29/ISR "Solicitud de autorización para disminuir pagos provisionales", las características de la documentación que debe acompañar a la solicitud.

La presentación de la solicitud se hará ante la autoridad fiscal, un mes antes de la fecha en que se deba efectuar el pago provisional que se solicite disminuir; cuando sean varios los pagos provisionales cuya disminución se pida, la solicitud se deberá presentar un mes antes de la fecha en que se deba enterar el primero de ellos (artículo 14 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta -RLISR-).

## Periodo por el que se puede solicitar la disminución de los pagos provisionales del ISR

Conforme al artículo 14, inciso b, de la LISR, las personas morales que deseen solicitar la disminución de los pagos provisionales del ISR lo podrán hacer a partir del segundo semestre del ejercicio de que se trate, lo cual significa que los pagos provisionales sólo se pueden disminuir hasta por seis meses.

## Determinación de las diferencias de los pagos provisionales

Al finalizar el ejercicio, los contribuyentes que hubieran solicitado la disminución de los pagos provisionales del ISR, estarán obligados a recalcular en la declaración anual respectiva los pagos provisionales por los que se haya solicitado la disminución y, en su caso, los recargos, cuando los pagos cubiertos hubieran resultado menores a los que hayan correspondido al determinarlos con datos del ejercicio por el cual se solicitó su disminución.

## Estímulo fiscal que permite disminuir la utilidad de los pagos provisionales del ISR de las personas morales del régimen general

En el DOF del 28/XII/2018, la SHCP dio a conocer el Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, mismo que entró en vigor el 1o. de enero de 2018. El estímulo que otorga tiene por objeto disminuir la utilidad fiscal para los pagos provisionales del ISR de las personas morales del régimen general, y consiste en disminuir de la utilidad fiscal para los pagos provisionales el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio.

La aplicación de este estímulo es en favor de la liquidez de las empresas, ya que su fin es disminuir el monto de los pagos provisionales del ISR.

## Disminución de la PTU pagada en el ejercicio en la base de los pagos provisionales de las personas morales del régimen general

Según el artículo 16, apartado A, fracción VIII, de la LIF2019, tienen derecho a un estímulo fiscal las personas morales del régimen general de la LISR a fin de que disminuyan de la utilidad fiscal para los pagos provisionales el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio. La disminución se efectúa como sigue:

**1.** Determinación de la PTU por disminuir en la utilidad fiscal del periodo:

PTU pagada en mayo de 2019  
 (÷) Número de meses (mayo a diciembre del ejercicio de 2019)  
 (=) PTU por disminuir en el periodo en cada uno de los pagos provisionales de mayo a diciembre del ejercicio de 2019

**2.** PTU por disminuir en el periodo:

PTU por disminuir en el periodo en cada uno de los pagos Provisionales de mayo a diciembre del ejercicio de 2019  
 (x) Número de meses transcurridos a partir de mayo y hasta aquel al que corresponda el pago  
 (=) PTU por disminuir en el periodo

**3.** Disminución de la PTU en la determinación de la utilidad fiscal base del pago provisional del periodo:

Utilidad fiscal del periodo al que corresponda el pago provisional  
 (-) PTU por disminuir en el periodo  
 (=) Base para el pago provisional

## Otros aspectos

Respecto a la aplicación de este estímulo, se deberán considerar los siguientes lineamientos:

**1.** El monto de la PTU se deberá disminuir en partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes de mayo a diciembre del ejercicio de que se trate, en forma acumulativa.

**2.** El importe del estímulo de la disminución de la PTU se aplicará hasta el monto de la utilidad fiscal para el pago provisional.

**3.** En ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad.

## Pago a plazos

Otra alternativa con que cuentan los contribuyentes para financiarse es el pago a plazos, ya que mediante este mecanismo se podrá diferir el pago o pagar en parcialidades el 80% de las contribuciones omitidas y sus accesorios.

Al efecto, el artículo 66 del CFF dispone que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y sus accesorios, sin que este plazo exceda de los términos siguientes:

**1.** De 12 meses, para el pago diferido.

**2.** De 36 meses, para el pago en parcialidades.

La opción tomada para el pago a plazos del adeudo fiscal se podrá modificar en una sola ocasión, siempre que el plazo total para el pago no exceda del plazo máximo previsto para cada modalidad.

Al momento de solicitar la autorización de pago a plazos, en cualquiera de sus modalidades, se deberá pagar el 20% del monto total del crédito fiscal. El monto total del crédito fiscal se integra como sigue:

- Monto de las contribuciones omitidas, actualizado
- (+) Monto de las multas que correspondan, actualizado
- (+) Accesorios distintos de las multas, que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización
- (=) Monto total del crédito fiscal

Para la actualización de las contribuciones omitidas y de las multas, el artículo 66 del CFF establece el siguiente procedimiento para determinar el factor correspondiente:

- INPC del mes anterior al que se solicite la autorización de pago a plazos
- (÷) INPC del mes anterior al que se debieron pagar (contribuciones o multas)
- (=) Factor de actualización

Al ser obligatorio el pago de 20% del monto total del adeudo para que se autorice el pago a plazos, el artículo 66-A del CFF dispone que el saldo que se utilizará para calcular el monto de las parcialidades o el monto por diferir, será el siguiente:

- Monto total del adeudo
- (-) 20% del monto total del adeudo
- (=) Saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades o monto que se diferirá (que represente el 80% del monto total del adeudo)

## Solicitud de autorización de pago a plazos

La regla 2.14.1 de la RMF2019 establece que la solicitud para pagar en parcialidades o de manera diferida, se presentará mediante buzón tributario dentro de los 15 días inmediatos siguientes a aquel en que se efectuó el pago inicial de cuando menos el 20% del monto del crédito fiscal.

En este sentido, el anexo 1-A "Trámites fiscales" de la RMF2019 (DOF 29/IV/2019) indica en su numeral 103/CFF "Solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades o diferido", las características de la documentación que se debe acompañar a la solicitud.

## Garantía del interés fiscal y dispensa de la misma

La fracción III del artículo 66-A del CFF dispone que una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, la autoridad fiscal exigirá la garantía del interés fiscal en relación con el 80% del monto por el que se solicite la autorización de pago a plazos; esta garantía será por el monto que se determine conforme a lo siguiente:

1. Monto de los recargos por prórroga que incluyen actualización:

- a) Determinación del por ciento total de los recargos por prórroga que incluyen actualización:

Tasa de recargos por prórroga que incluyen actualización<sup>1</sup>

- (x) Número de meses del plazo por el que se solicita el pago en parcialidades o transcurridos desde la fecha de solicitud de pago diferido y la fecha para liquidar el adeudo
- (=) Por ciento total de recargos por prórroga que incluyen actualización

**Nota**

1. El artículo 8o. de la LIF2019 señala cómo se causarán los recargos en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, y en su fracción II establece que cuando el CFF permita que la tasa de recargos por prórroga incluya actualización, se aplicarán sobre los saldos las siguientes tasas:

Pago a plazos	Tasa mensual
Parcialidades hasta de 12 meses.	1.26%
Parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses.	1.53%
Parcialidades superiores a 24 meses y pago diferido.	1.82%

b) Determinación del monto de los recargos por prórroga que incluyen actualización:

80% del monto total del adeudo

(x) Por ciento total de recargos por prórroga que incluyen actualización

(=) Monto de los recargos por prórroga que incluyen actualización

2. Monto de la garantía:

80% del monto total del adeudo

(+) Monto de los recargos por prórroga que incluyen actualización

(=) Monto de la garantía<sup>1</sup>

**Nota**

1. Este monto también se considerará para el cálculo de cada una de las parcialidades, o el monto que se diferirá por el plazo elegido por el contribuyente.

Además, el artículo 66-A del CFF establece que la autoridad podrá dispensar la garantía del interés fiscal en los casos que señale el SAT mediante reglas misceláneas. Estos casos se mencionan en la regla 2.14.5 de la RMF2019.

En caso de que se tenga que garantizar el crédito fiscal, el artículo 141 del CFF señala las formas en que podrá otorgarse la garantía; a nuestro juicio, las que implican un menor desembolso de efectivo son las siguientes:

1. Embargo en la vía administrativa.
2. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
3. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, cuando éste demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito, mediante cualquiera de las otras formas indicadas en el artículo referido.
4. Prenda o hipoteca.

El anexo 1-A "Trámites fiscales" de la RMF2019 (DOF 29/IV/2019) indica en su numeral 134/CFF "Solicitud para la presentación, ampliación, sustitución de garantía del interés fiscal y solicitud de avalúo (en caso de ofrecimiento de bienes) o avalúo practicado por personas autorizadas", cómo se deberán presentar la garantía y los documentos que habrán de acompañarla, de acuerdo con las diferentes formas de garantizar el interés fiscal.

**Pago en parcialidades**

La fracción I del artículo 66-A del CFF establece que el monto de cada una de las parcialidades deberá ser igual, y se pagarán en forma mensual y sucesiva; igualmente, para su determinación se tomarán como base los siguientes elementos:

1. El 80% del monto total del adeudo.

2. El plazo elegido por el contribuyente en la solicitud de autorización correspondiente.
3. La tasa mensual de recargos por prórroga que incluya actualización<sup>1</sup> de acuerdo con la LIF vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos en parcialidades.

Respecto al monto de cada parcialidad, el último párrafo del artículo 66-A del CFF establece que no será objeto de actualización, debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye; sin embargo, si se deja de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por los pagos extemporáneos,<sup>2</sup> sobre el monto de la parcialidad no cubierta actualizada, de acuerdo con los artículos 17-A y 21 del CFF.

## Notas

1. Según la fracción II del artículo 8o. de la LIF2019, estos recargos se determinan a una tasa mensual que va de 1.26 a 1.82%, dependiendo del número de parcialidades que se soliciten, y su cálculo se especifica en el apartado correspondiente a la garantía del interés fiscal, en el rubro "Pago a plazos" de este tema.
2. Conforme al artículo 21 del CFF, la tasa de recargos por cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% la tasa prevista para los recargos por prórroga que indica la fracción I del artículo 8o. de la LIF; por el ejercicio de 2019 esta tasa es de 1.47% mensual.

## Pago en forma diferida

La fracción II del artículo 66-A del CFF señala que cuando se trate de la autorización del pago a plazos en forma diferida, el monto que se diferirá será el 80% del monto total del adeudo; mientras el monto a liquidar por el contribuyente será el que se determine como sigue:

$$\begin{aligned} & 80\% \text{ del monto total del adeudo} \\ (+) & \text{Monto de los recargos por prórroga que} \\ & \text{incluye actualización}^1 \\ (=) & \underline{\underline{\text{Monto a liquidar por el contribuyente}}} \end{aligned}$$

## Nota

1. Estos recargos se determinan conforme al numeral 3 de la fracción II del artículo 8o. de la LIF2019; son de 1.82% mensual, y se causan por el número de meses transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago diferido y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar el adeudo. El procedimiento para su determinación se precisa en el apartado relativo a la garantía del interés fiscal, en el rubro "Pago a plazos" de este tema.

Mediante el plazo en que se difiera el pago, el monto a liquidar por el contribuyente no será objeto de actualización, debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye; sin embargo, si se cae en alguna de las causales de revocación de la autorización de pago a plazos, sí se causarán la actualización y los recargos correspondientes conforme a los artículos 17-A y 21 del CFF, desde la fecha en que se debió efectuar el pago y hasta que éste se realice.

El monto a liquidar por el contribuyente deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada en la solicitud de autorización de pago a plazos; en caso de que venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe, se revocará la autorización, y las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

## Revocación de la autorización de pago a plazos

La autorización de pago a plazos puede ser revocada por la autoridad, ya que así lo indica la fracción IV del artículo 66-A del CFF, en los siguientes casos:

1. No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, si no se dispensó, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
2. El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.
3. En el caso de pago en parcialidades, el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.
4. Cuando se trate del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago diferido y éste no se efectúe.

En los supuestos anteriores, las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo del crédito fiscal mediante el procedimiento administrativo de ejecución. El saldo no cubierto en el pago a plazos se actualizará y causará recargos, de acuerdo con los artículos 17-A y 21 del CFF, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva.

## Diferencias a pagar a plazos sin tener derecho

La autoridad podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago a plazos, los contribuyentes hagan uso indebido de esta forma de pago, entendiéndose por tal uso las siguientes situaciones:

1. Cuando se solicite para cubrir las contribuciones y los aprovechamientos que debieron pagarse por motivo de la importación y exportación de bienes y servicios.
2. Cuando se trate de contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron cubrirse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización.
3. Cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.
4. Cuando procediendo el pago a plazos, no se presente la solicitud de autorización correspondiente en los plazos señalados en las reglas misceláneas que establezca el SAT.
5. Cuando la solicitud de pago a plazos no se presente con todos los requisitos a que se refiere el artículo 66 del CFF, es decir, a través del buzón tributario y con el pago de 20% del monto total del crédito fiscal.

## Improcedencias de la autorización para pago a plazos

Esta opción de financiamiento no podrá aplicarse, ya que así lo indica expresamente el artículo 66-A del CFF, en los supuestos siguientes:

1. Contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.
2. Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.
3. Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

## Conclusión

Las disposiciones fiscales establecen diversas opciones que permiten allegarse de recursos, evitar su desembolso u obtener financiamiento en el pago de contribuciones omitidas. Conocer tales opciones permite su aplicación en beneficio de la liquidez de los contribuyentes.

Así, dependiendo de la situación en la que se encuentre cada contribuyente, se elegirá la alternativa que más le convenga; al efecto, es importante tomar en cuenta los siguientes aspectos:

1. Se debe verificar si se tienen saldos a favor de contribuciones y si su antigüedad es menor de cinco años, a fin de determinar si aún es posible solicitarlos en devolución o compensarlos.
2. Mediante la compensación es posible recuperar más rápido los saldos a favor, en comparación con la solicitud de devolución, ya que esta última implica esperar el plazo que tiene la autoridad fiscal competente para emitir la resolución respectiva, misma que además puede rechazar la solicitud, o bien, sólo autorizar la devolución de una parte del saldo a favor.
3. Si se estima que los pagos provisionales de ISR excederán el monto del impuesto que se causará en el ejercicio, se puede solicitar la disminución de dichos pagos, como una medida para evitar desembolsos.

En este caso, si al final del ejercicio resulta que los pagos provisionales del ISR se efectuaron en menor cantidad a la que correspondió con los datos del ejercicio, únicamente se tendrán que pagar recargos por la diferencia.

4. Las personas morales del régimen general de la LISR que hubieran pagado la PTU en el ejercicio de 2019, podrán disminuir de la utilidad fiscal para los pagos provisionales de mayo a diciembre el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio, lo cual implica una disminución en los pagos provisionales de ese periodo.

5. Los contribuyentes que no cuenten con los recursos necesarios para el pago de contribuciones podrán obtener un financiamiento para el pago de hasta el 80% de las contribuciones omitidas y sus accesorios, conforme a los lineamientos del esquema de pago a plazos.

En la segunda parte de este tema incluiremos casos prácticos y las reglas más relevantes de la RMF 2019, relacionadas con la devolución y compensación de contribuciones federales.

# Cómo lograr la nulidad lisa y llana en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa

Arturo Baltazar Valle\*

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa es un tribunal de legalidad, no es de justicia, sólo es de legalidad, sobre todo porque en materia fiscal usted sólo puede aspirar a la equidad, proporcionalidad y a que prevalezca precisamente el principio de legalidad. El artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) establece que “las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios”; de ahí la importancia de que en la demanda quede muy bien precisado lo que el contribuyente pretenda obtener.

Ante este panorama la gran mayoría de las personas a quienes les he preguntado ¿qué tipo de sentencia prefieren que emita el tribunal fiscal?, siempre contestan: nulidad lisa y llana.

Así que tal deseo me motivó a explicar cuáles supuestos se deben acreditar en el juicio contencioso administrativo para lograr la nulidad lisa y llana tales supuestos están contenidos en las diversas fracciones del artículo 51 de (LFPCA), y si bien producen algún tipo de nulidad, en ninguno se precisa que la nulidad sea lisa y llana por tal motivo el segundo párrafo establece: “Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana.

En caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución”.

Este precepto sólo establece el orden en que se deben atender los “conceptos de impugnación” de una demanda, por lo que al acudir a la jurisprudencia del propio tribunal, encontramos una mejor interpretación:

## **VII-J-2aS-14**

**CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SU ESTUDIO DEBE ATENDER AL PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO, PARA LOGRAR LA NULIDAD LISA Y LLANA, PUDIÉNDOSE OMITIR EL DE AQUELLOS QUE AUNQUE RESULTEN FUNDADOS, NO MEJOREN LO YA ALCANZADO POR EL ACTOR.**

*En los términos del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, y su correlativo 50, segundo párrafo, de la vigente Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, corresponderá al Órgano Jurisdiccional examinar primero aquellos conceptos de impugnación que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución o acto impugnado. De lo cual se desprende que queda al prudente arbitrio del Órgano Jurisdiccional de Control de Legalidad determinar la preminencia en el estudio de los conceptos de impugnación atendiendo a la consecuencia que para el actor tuviera el que se declararan fundados, a fin de determinar si con dicha declaratoria procede o no la nulidad lisa y llana que mayor beneficio jurídico origine para el actor. Por lo anterior, al someterse el asunto ante este Órgano Jurisdiccional, le corresponderá dilucidar de manera preferente aquellas cuestiones que originen dicho mayor beneficio para el actor afectado con el acto administrativo, conforme al artículo 237 mencionado, que permite hacer posible la tutela judicial efectiva, esto es, el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia a que se refiere el artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/13/2012)*

Entonces ¿el tribunal, una vez que ejerce su facultad para resolver primero algunos conceptos de impugnación qué va a hacer con los otros agravios?

La respuesta la ha dado el Poder Judicial en la siguiente jurisprudencia:

**CONCEPTOS DE ANULACIÓN. LA EXIGENCIA DE EXAMINARLOS EXHAUSTIVAMENTE DEBE PONDERARSE A LA LUZ DE CADA CONTROVERSIA EN PARTICULAR.** *La exigencia de examinar exhaustivamente los conceptos de anulación en el procedimiento contencioso administrativo, debe ponderarse a la luz de cada controversia en particular, a fin de establecer el perjuicio real que a la actora puede ocasionar la falta de pronunciamiento sobre algún argumento, de manera tal que si por la naturaleza de la litis apareciera inocuo el examen de dicho argumento, pues cualquiera que fuera el resultado en nada afectaría la decisión del asunto, debe estimarse que la omisión no causa agravio y en cambio, obligar a la juzgadora a pronunciarse sobre el tema, sólo propiciaría la dilación de la justicia.*

*Jurisprudencia: I.2o.A. J/23. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo X, Agosto de 1999. Materia(s): Administrativa. Página: 647. Registro: 193430.*

Hasta aquí, sabemos que existen diversos conceptos de impugnación que llevan a la sala a declarar la nulidad lisa y llana, y ya no habrá motivo para que resuelva los restantes agravios porque no se podría otorgar un beneficio mayor al contribuyente demandante y sólo representaría una dilación procesal, es decir, que el juicio tardará más tiempo, lo que a nadie beneficia.

Así pues, lo valioso será proponer el concepto de impugnación que lleve a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, es decir, demostrar ilegalidades que no puedan ser enmendadas por la autoridad. En general, las ilegalidades que llevan a declarar la nulidad de una resolución están contenidas en el artículo 51 de la LFPCA, como sigue:

**ARTÍCULO 51.** *Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:*

- I. *Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.*
- II. *Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.*
- III. *Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.*
- IV. *Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.*
- V. *Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.*

Sólo podremos obtener la nulidad lisa y llana cuando demostremos las ilegalidades a que se refieren las fracciones I y IV del artículo transcrito, como se ha establecido en la siguiente jurisprudencia:

**NULIDAD LISA Y LLANA PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SUPUESTOS Y CONSECUENCIAS.** *Conforme al artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que declaren la nulidad pueden ser de manera lisa y llana cuando ocurra alguno de los dos supuestos de ilegalidad previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del código invocado, lo que se actualiza, en el primer caso, cuando existe incompetencia de la autoridad que dicta u ordena la resolución impugnada o tramita el procedimiento del que deriva y, en el segundo, cuando los hechos que motivaron el acto no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas, lo que implica el fondo o sustancia del contenido de la resolución impugnada. En ambos casos se requiere, en principio, que la Sala Fiscal realice el examen de fondo de la controversia. Es así que, de actualizarse tales supuestos, la nulidad debe declararse en forma lisa y llana, lo que impide cualquier actuación posterior de la autoridad en razón de la profundidad o trascendencia de la materia sobre la cual incide el vicio casado y que determina, en igual forma, un contexto específico sobre el que existirá cosa juzgada que no puede volver a ser discutida.*

*Jurisprudencia: I.4o.A. J/21. Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XVII, Marzo de 2003. Materia(s): Administrativa. Página: 1534 Registro: 184612.*

Ahora expliquemos cada caso en particular:

#### **a) Incompetencia del funcionario que haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que derive la resolución**

Este supuesto podrá demostrarse cuando la autoridad emisora de la resolución no haya citado los artículos, fracciones, incisos o párrafos que le otorguen la facultad expresa y específica que pretendió ejercer. Aquí

aprovecho para señalar que las facultades de las autoridades están escritas con “verbos”; así, cuando usted desee conocer los límites de las facultades de la autoridad le aconsejo que identifique el verbo y que busque su significado en el diccionario aunque le parezca ridículo, pues sólo conociendo la descripción del verbo usted podrá conocer los límites máximos y mínimos de lo que la autoridad puede hacer; por otra parte, no asuma ni crea, límitese a conocer con exactitud la o las acciones que quedan incluidas en el verbo.

Usted sabe que, en materia fiscal, no es lo mismo “pagar” una contribución que “enterar” una contribución, dado que se pagan las contribuciones propias y se enteran las retenidas.

En consecuencia, puede suceder que las facultades de las autoridades no siempre podamos encontrarlas en la definición del verbo, pues podría ocurrir que en la misma norma fiscal se encuentre su definición; así pues, debemos precisar la norma particular y exacta que la autoridad debió citar, y si no tiene una forma de precisarla, entonces tendrá que transcribir el párrafo exacto como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

**COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDAMENTARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORGUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.** De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94 del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 77, mayo de 1994, página 12, con el rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se advierte que **la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad fundar en el acto de molestia su competencia, pues sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que la validez del acto dependerá de que haya sido realizado por la autoridad facultada legalmente para ello dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen; por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; sin embargo, en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario significaría que el gobernado tiene la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si tiene competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma en que lo hace, dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio.**

Tesis: 2a./J.115/2005. Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época. Tomo: XXII, Septiembre de 2005. Página: 310. Materia: Administrativa.

## b) Si los hechos que la motivaron no se realizaron

Usted podría pensar que esto no puede suceder; sin embargo, déjeme decirle que sí se da el caso de que la autoridad emite una resolución y los hechos que la motivan no se realizaron.

En este caso, analicemos una resolución definitiva a través de la cual el IMSS determina inscribir a personas que descubrió en el domicilio patronal y les adjudica el carácter de trabajadores porque al levantar actas testimoniales de sus compañeros dijeron que tales personas sí trabajan en ese lugar.

El IMSS no hace ninguna otra investigación y, bajo el procedimiento mencionado, decide que esos trabajadores debieron darse de alta desde hace seis meses, así que determina cuotas obrero-patronales a cargo del patrón. Pues bien, usted acertó, el IMSS no puede, así nada más, por la manifestación de compañero de trabajo, determinar que unas personas tengan la calidad de “trabajadores” del patrón revisado; esta calidad se debe demostrar de tal manera que, si en el juicio contencioso administrativo se demuestra que dichas personas no son trabajadores del patrón, el IMSS se equivocó, los hechos que dan motivo a la inscripción de trabajadores no existe y por ello se procede a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, tal y como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

**CÉDULA DE LIQUIDACIÓN DE CUOTAS OBRERO PATRONALES. CUANDO EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL LA EMITE, PERO NO ACREDITA LA EXISTENCIA DE LA RELACIÓN LABORAL PARA FINCAR UN CRÉDITO FISCAL, LA NULIDAD DECRETADA DEBE SER LISA Y LLANA.** *El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que la nulidad absoluta (lisa y llana) que se dicta estudiando el fondo del asunto impide dictar un nuevo acto. Por esta razón, y conforme a la jurisprudencia 2a./J. 77/2016 (10a.) (\*), si el Instituto Mexicano del Seguro Social emite cédulas de liquidación de cuotas obrero patronales, pero no acredita la existencia de la relación laboral para fincar un crédito fiscal, la nulidad decretada debe ser lisa y llana para impedir que emita un nuevo acto y pueda perfeccionar los medios probatorios para acreditar la relación laboral, con la salvedad de que el efecto de la nulidad absoluta sólo será sobre el periodo y el monto relativo al crédito fiscal que intentó fincar el Instituto, con lo que se impide que se vulnere el principio de cosa juzgada y que existan dos pronunciamientos sobre el fondo de un mismo proceso, sobre los sujetos que intervinieron formal y materialmente en él.*

*Jurisprudencia: 2a./J. 191/2016 (10a.). Instancia: Segunda Sala de la SCJN. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 41, Abril de 2017, Tomo I. Materia(s): Administrativa, Laboral. Página: 905 Registro: 2014062*

*Contradicción de tesis 149/2016. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Primer Circuito y Tercero del Segundo Circuito, ambos en Materia Administrativa. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Roberto Ordóñez Escobar.*

## c) Si los hechos que la motivaron fueron distintos

Ahora analicemos un caso contrario al del inciso anterior, suponga que el IMSS llega al centro de trabajo y al revisar la lista de asistencia encuentra que dos personas no laboran en esos momentos, pregunta a los demás trabajadores y éstos informan que los compañeros buscados son dos contadores que asisten con cierta regularidad pero que tienen su despacho a pocas cuadras del centro de trabajo.

Al revisar los expedientes de tales personas se observa que, efectivamente, son profesionistas de la contaduría, y al pasar a verificar se comprueba que en efecto, existe un despacho contable a pocas cuadras, y al preguntar en ese lugar, les informan que ahí laboran los dos contadores.

Concluida su diligencia y levantadas las actas testimoniales y de hechos, se emite resolución en el sentido de que los contadores no son trabajadores sino personal que presta servicios personales independientes y proceden a su baja del Seguro Social

En ese caso procede demostrar que existe la relación laboral porque el hecho de que los contadores también presten sus servicios profesionales independientes en un despacho no es una condición excluyente para que tengan una relación de subordinación y dependencia de un patrón; en tal supuesto se obtendrá la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada porque los hechos fueron apreciados de manera equivocada por el IMSS, y se puede hacer valer la siguiente jurisprudencia:

**CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y RELACIÓN LABORAL, EL PAGO DE HONORARIOS NO DETERMINA LA EXISTENCIA DE AQUÉL Y LA INEXISTENCIA DE ÉSTA.** *La circunstancia de que a una persona se le cubra una cantidad periódica en forma de honorarios, no determina la existencia de un contrato de prestación de servicios profesionales, sino, en todo caso, lo que determina que exista un contrato de esa naturaleza son sus elementos subjetivos y objetivos, que pueden ser: que la persona prestataria del servicio sea profesionista, que el servicio lo preste con sus propios medios, que el servicio se determine expresamente, que cuente con libertad para realizarlo tanto en su aspecto de temporalidad como en el aspecto profesional propiamente dicho.*

*Jurisprudencia. Tesis: I.7o.T. J/25. Instancia: SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. XXV, Abril de 2007. Página: 1396. Registro: 172794*

#### **d) Si los hechos que la motivaron se apreciaron en forma equivocada**

Sabemos que con fundamento en el artículo 42, fracción V, del CFF, el SAT está facultado para practicar visitas domiciliarias a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones relativas a la expedición de CFDI.

En el afán de multar al contribuyente, los verificadores observan cualquier documento que emitan aquél, más si se trata de ventas al público en general, y optan por una actitud soberbia exigiendo los comprobantes de las ventas del día o, incluso, de los días anteriores. Si el contribuyente tiene una caja registradora ordinaria, lo más probable es que les muestre la tira de auditoría de tal máquina dado que los tickets que salen de esa máquina son los comprobantes que utiliza para elaborar el CFDI del día.

Pues me ha tocado ver que los visitantes revisan minuciosamente dichos tickets y, en una ocasión, observaron que el RFC no estaba completo en el ticket porque la tira de papel se movió y el último dígito del RFC no se imprimía. Al punto los visitantes hicieron constar esa omisión en el acta, misma que se firmó y después de 15 días recibimos la multa correspondiente.

La demanda se presentó con el argumento de que el ticket no era susceptible de revisión dado que no era un CFDI; la Sala resolvió que el SAT había emitido la resolución apreciando los hechos de manera equivocada, ya que si bien, tiene facultades para verificar los requisitos previstos en el CFF para los comprobantes, dichos documentos no podían ser tickets, dado que actualmente el comprobante fiscal es un documento digital en términos del primer párrafo del artículo 29 del CFF y por ende, no podían revisarse requisitos fiscales en un ticket. Al respecto, aplica la siguiente tesis:

**TICKETS DE COMPRA. ES INNECESARIO QUE CONTENGAN EL RÉGIMEN EN QUE TRIBUTEN LOS CONTRIBUYENTES QUE LOS EXPIDEN CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 29-A, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PODER CONSIDERARSE COMO COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014).** De conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, cuando los contribuyentes tengan la obligación de expedir comprobantes fiscales, es necesario que los emitan mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, para lo cual deben: a) contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente; b) tramitar ante aquel órgano el certificado para el uso de sellos digitales; c) cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del propio código; d) remitir a la autoridad señalada, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo, para que valide el cumplimiento de los requisitos contenidos en este último precepto, le asigne el folio correspondiente e incorpore su sello digital; y, e) entregar o poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet, a través de los medios electrónicos que disponga el Servicio de Administración Tributaria y lo otorguen en forma impresa, de ser solicitado. Por su parte, el artículo 29-A, primer párrafo y fracción I, del mismo ordenamiento, dispone que los comprobantes fiscales digitales por Internet deben contener, entre otros requisitos, el régimen fiscal en que tributen los contribuyentes conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. **En ese contexto, los tickets de compra no pueden ser considerados como comprobantes fiscales digitales por Internet, pues del contenido de los preceptos citados no se advierte la obligación de los contribuyentes de que, al emitir un ticket de compra, éste cumpla con los requisitos aludidos, ya que no es al momento de la compra cuando el contribuyente emite la representación impresa del comprobante fiscal digital por Internet, sino que una vez certificado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor autorizado, se entrega el archivo electrónico al solicitante, el cual puede requerir la versión impresa del mismo, por lo que no puede considerarse que los tickets de compra expedidos por los contribuyentes deban contener el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que no es un requisito legal de éstos; de ahí que la falta de aquél no actualiza la conducta infractora prevista en el artículo 83, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, máxime que no existe fundamento legal alguno que exija a los contribuyentes emitir tickets de compra, pues el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, que establecía la obligación de quienes realizaran operaciones con el público en general, de expedir comprobantes fiscales simplificados, fue derogado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1 de enero siguiente.**

*Tesis Aislada: IV.2o.A.126 A (10a.). Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Materia(s): (Administrativa). Registro: 2013275. Publicación: viernes 02 de diciembre de 2016 10:14 h.*

### e) Se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas en cuanto al fondo del asunto

Toda resolución definitiva determinante de crédito fiscal debe estar fundada y motivada por disponerlo así el artículo 38, fracción IV, del CFF; por lo tanto, debe citar el o los artículos que establezcan las circunstancias específicas del procedimiento y de los plazos que la autoridad debe seguir para ejercer sus facultades de comprobación.

Así tenemos que el artículo 46 del CFF señala el procedimiento que debe seguirse en el caso de la visita domiciliaria, se establecen las acciones que deben llevar a cabo los visitadores y el contribuyente visitado; por su parte el, artículo 46-A del mismo código dispone que las autoridades deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de 12 meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación

Esta obligación a cargo de las autoridades fiscales debe ser vigilada por los contribuyentes porque la autoridad bien puede argumentar cualquier pretexto para justificar la continuidad de la visita por más de 12 meses y emitir la resolución determinante de crédito con esta violación.

En tal caso es importante conservar todas y cada una de las actas, desde la de inicio y parciales hasta la final, y no permitir al visitador que el acta final se levante con una fecha anterior a la real. Con estos documentos se debe presentar una demanda en juicio contencioso administrativo y, entre otros conceptos de impugnación, argumentar que la autoridad emitió la resolución en contravención a lo dispuesto por el artículo 46-A del CFF debido a que concluyó la visita domiciliaria después de los de 12 meses ahí permitidos.

La sala del tribunal resolverá que, conforme a las actas, la autoridad se excedió de dicho plazo y declarará la nulidad lisa y llana de la resolución por haberse emitido en contravención de las disposiciones aplicadas en cuanto al fondo del asunto, es decir, la visita. Así lo detalla la siguiente jurisprudencia:

#### ***V-J-2aS-9***

***VISITAS DOMICILIARIAS Y REVISIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL.- LA CONTRAVENCIÓN AL PLAZO DE LEY PARA EFECTUARLAS, IMPLICA LA NULIDAD LISA Y LLANA POR CADUCIDAD.*** *Si se comprueba en el juicio contencioso administrativo federal, que la autoridad violó el plazo máximo de duración de la visita domiciliaria o de la revisión, el Tribunal deberá declarar la nulidad lisa y llana de la resolución administrativa impugnada por haberse dictado en contravención a lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación y al provenir de un procedimiento ilegal, atento a lo dispuesto por dicho precepto en el sentido de que, en esa hipótesis, deben quedar sin efectos la orden y todas las actuaciones que de ella derivaron, configurándose así, una forma de caducidad del procedimiento correspondiente, siendo tales efectos consecuentes con la causal de anulación establecida por el artículo 238, fracción IV del mencionado Ordenamiento. (1)*

*R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2002. p. 7.*

**f) Se dictó dejando de aplicar las disposiciones debidas,**

Esta causa de nulidad es muy común y generalmente sucede con más frecuencia cuando los estados, a través de sus secretarías de finanzas, se les ocurre multar a un contribuyente porque presentó la declaración de pago provisional después de haberle notificado un requerimiento y de ahí que consideren que la presentación de la declaración no fue espontánea.

En la resolución que determina la multa, la autoridad señala el o los artículos que establecen la obligación de presentar la declaración de pago provisional, citan el artículo que dispone que no presentar la declaración o presentarla a requerimiento de autoridad es una infracción y, finalmente, anotan el artículo que señala el importe de la sanción que deberá pagar el contribuyente que cometa tal infracción.

Lo que la autoridad jamás acepta es que el contribuyente presentó la declaración antes de que le notificaran el requerimiento, incluso unos minutos antes.

Aquí vale argumentar, en primer lugar, que los requerimientos nacen a la vida jurídica y afectan la esfera jurídica del contribuyente hasta que son notificados, es decir, antes de que se lleve a cabo su notificación son documentos que legalmente no tienen valor para el contribuyente destinatario, tal y como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

**INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 153 DE LA LEY ADUANERA.- LA EXISTENCIA JURÍDICA DE LA RESOLUCIÓN EN LA QUE SE DETERMINEN, EN SU CASO, LAS CONTRIBUCIONES Y LAS CUOTAS COMPENSATORIAS OMITIDAS Y SE IMPONGAN SANCIONES, SE CONFIGURA CON EL PERFECCIONAMIENTO DEL ACTO DE NOTIFICACIÓN.** El acto administrativo, como tal, es aquel que realiza la autoridad administrativa con motivo de la creación de situaciones jurídicas individuales, el cual nace a la vida jurídica a través del perfeccionamiento del acto de notificación, por ser éste el que genera la afectación en la esfera jurídica del sujeto pasivo de la relación tributaria. Luego entonces, el acto de autoridad existe jurídicamente a partir del momento en que se materializa la notificación respectiva, sin que dicha existencia se alcance con base en la fecha de su emisión, puesto que, tal acontecer no afecta directamente los derechos y obligaciones del sujeto al cual se encuentra dirigido el acto administrativo, puesto que para que dicha situación se perfeccione, resulta menester el legal conocimiento que del mismo se haga al interesado, lo cual definitivamente se configura únicamente a través del acto de notificación. En este sentido, la hermenéutica jurídica de lo dispuesto por el artículo 153 de la Ley Aduanera, muestra que la resolución que determine, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas e imponga sanciones, originadas con motivo de que el sujeto tributario no desvirtuó mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, o que las pruebas ofrecidas no le hayan beneficiado, se dictará en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del procedimiento de referencia, sin que la fecha de notificación de dicha resolución pueda excederse del mismo plazo, ya que en observancia al principio de seguridad jurídica establecido en nuestra Carta Magna, la existencia del acto administrativo que genere la afectación en la esfera de derechos y obligaciones, se configura con la comunicación que de ésta se haga al interesado y no solamente con su emisión, puesto que con la simple emisión del acto no se logra comunicar la decisión que se adoptó en el procedimiento administrativo de que se trata. (15)

*Tesis V-TASR-XXV-971. Sala Regional del Noroeste I, de ese H. Tribunal Federal de Justicia fiscal y Administrativa Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año IV. Tomo II. No. 40. Abril 2004. Página: 636. No. Registro: 40,374.*

Bajo este antecedente es importante contar con: a) la impresión de la declaración provisional y su acuse de recibo, b) el citatorio, acta de notificación y requerimiento, y c) el original de la resolución a impugnar –multa–, y sus constancias de notificación.

Con estos documentos podremos demostrar que la declaración se presentó antes de recibir el requerimiento, aunque hayan sido minutos antes; lo importante es demostrar legalmente que la declaración se presentó cuando aún no teníamos conocimiento del requerimiento para que se actualice la norma prevista en el artículo 7º., fracción I, del CFF, en el sentido de que existe espontaneidad y no procede imposición de multa.

Además, debemos citar la siguiente jurisprudencia:

**V-TASR-XXIII-828**

**MULTA.- NO PROCEDE SI HAY ESPONTANEIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

*El Código Fiscal de la Federación, dedica el Capítulo I del Título IV, al tema denominado “infracciones” que se regula a partir del artículo 70 hasta el 91-B de dicho Ordenamiento, entendiendo como infracción aquella conducta que la ley tipifica como sancionable, particularmente con una multa, por ello, tratándose de la presentación de avisos y declaraciones que exijan las disposiciones fiscales, la autoridad en el requerimiento respectivo deberá otorgar al contribuyente un plazo establecido en la ley para su cumplimiento, de ahí que, si el particular cumple con lo requerido precisamente el mismo día en que se notifica el requerimiento respectivo, debe considerarse que hay espontaneidad en el cumplimiento de lo solicitado conforme al artículo 73, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, y no sancionarse al contribuyente, porque al ser el requerimiento de documentación y/o información un acto administrativo conforme a las formalidades que para la notificación de los actos establece el Código Tributario Federal, se debe observar el artículo 135 del mismo, que precisa el que los actos administrativos surten sus efectos al día hábil siguiente a aquel en que fue hecha la notificación. De tal manera que no se puede considerar como conducta infractora por haber cumplido el particular a requerimiento de autoridad con lo solicitado, cuando el contribuyente lo hace precisamente el mismo día en que dicho requerimiento se notifica. (46)*

*R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año III. No. 34. Octubre 2003. p. 154.*

Conforme al análisis anterior usted ya sabrá con certeza cuáles son los supuestos que la sala fiscal considerará para declarar la nulidad lisa y llana; sin embargo, no siempre nos conviene obtener esta nulidad; por ejemplo, en caso de que la resolución impugnada sea la que determina negar la devolución, la sala, al declarar la nulidad lisa y llana la extingue del mundo jurídico, pero eso no le servirá de nada al contribuyente que desea la devolución de su dinero, en tal caso es necesario pedir, expresamente, una nulidad para efectos.

Entonces, en nuestro siguiente artículo analizaremos los casos en que nos conviene solicitar la nulidad para efectos, y no sólo eso, también estudiaremos los supuestos en que es necesaria una condena para que la autoridad.

Quedo en espera de sus comentarios.

**LD Arturo Baltazar Valle.**

**22 25 33 55 08**

**arturobaltazarvalle@hotmail.com**



## Dictamen fiscal Infonavit

Martín Ernesto Quintero García\*

Es fundamental para las autoridades en materia de seguridad social allegarse de información con la cual puedan observar el correcto cumplimiento de las contribuciones que deben llevar a cabo los patrones, ya sea de forma obligatoria o de manera voluntaria.

En el caso del IMSS el dictamen electrónico se envía mediante el SIDEIMSS; por su parte, el Infonavit cuenta con dos herramientas de información:

1. El dictamen fiscal Infonavit.
2. El dictamen Infonavit.

Haremos referencia a la información que se debe presentar al respecto, así como el fundamento legal que establece esta obligación.

### Fundamento legal

El tercer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

#### Artículo 32-A (...)

*Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.*

Como se observa, en el CFF se dispone que se debe presentar el dictamen fiscal a más tardar el 15 de julio a la autoridad del SAT, mientras, en el artículo 29, fracción VIII, de la ley del Infonavit se indica la obligación para los patrones el informe referente a las contribuciones por concepto de aportaciones patronales:

**Artículo 29.** *Son obligaciones de los patrones:*

**VIII.** *Presentar al Instituto copia con firma autógrafa del informe sobre la situación fiscal del contribuyente con los anexos referentes a las contribuciones por concepto de aportaciones patronales de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuando en los términos de dicho Código, estén obligados a dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros.*

*Cualquier otro patrón podrá optar por dictaminar por contador público autorizado el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto en los términos de las disposiciones reglamentarias correspondientes.*

Para tal efecto, se ingresará al portal del Infonavit; ya ahí, se dará un clic en la pestaña de “Patrones”:

The screenshot displays the Infonavit website's main navigation and content area. At the top, there are links for 'Oficinas de atención', 'Directorio de trabajadores', 'Mapa de sitio', and 'A- A+'. On the right, there are buttons for 'Mi Cuenta Infonavit >' and 'Portal Empresarial >'. The Infonavit logo is on the left, and social media icons for Twitter, Facebook, and YouTube are on the right with the text 'Síguenos y participa'. A search bar with a 'Buscar' button is also present.

The main navigation menu includes: Inicio, Trabajadores, Patrones (highlighted in green), Proveedores Externos, El Instituto, Cuentas Claras Transparencia, and Contáctanos.

Under 'Favoritos Infonavit', there are links for 'Portal Empresarial' with sub-links '- Entra a tu cuenta' and '- Regístrate aquí'. Below that is 'Infonavit para todos'.

A large banner features the text: 'Si recibiste un requerimiento o tienes dudas de tus adeudos consulta la sección **Aclaraciones patronales**'. A 'Más detalles' button is located below the banner. A small navigation bar at the bottom of the banner shows a sequence of numbers 1, 2, 3, 4, with the number 1 highlighted in red.

At the bottom of the page, there is a link: 'Consulta más trámites y servicios'.

Luego, se localizará el apartado “qué trámites puedo hacer”:

The screenshot displays the Infonavit website interface. At the top, there is a navigation bar with tabs: Inicio, Trabajadores, Patrones, Proveedores Externos, El Instituto, Transparencia, and Contáctanos. Below this is a 'Favoritos Infonavit' sidebar containing links to the 'Portal Empresarial' (with sub-links 'Entra a tu cuenta' and 'Regístrate aquí') and 'Infonavit para todos'. The main content area features a large banner for 'Avisos para patrones' with a yellow arrow graphic and a 'Más detalles' button. Below the banner is a pagination control showing '1 2 3 4', with '3' highlighted. At the bottom, there is a grid of four service categories:

- Quiero cumplir mis compromisos**
  - > [Cómo, dónde y cuándo pago](#)
  - > [Qué es el SUA y cómo descargarlo](#)
  - > [Qué es el SIPARE y cómo usarlo](#)
- Qué trámites puedo hacer**
  - > [Dictámenes fiscal e Infonavit](#)
  - > [Constancia de situación fiscal](#)
  - > [Devolución de pagos en exceso, duplicados e indebidos](#)
- Quiero ponerme al corriente**
  - > [Aclaraciones patronales](#)
  - > [Medios de pago](#)
  - > [Cumplamos Juntos](#)
  - > [Convenio tradicional en](#)
- Normas, guías y reglamentos**
  - > [Normas y reglamentos](#)
  - > [Instructivos y guías](#)
  - > [Criterios normativos de Recaudación Fiscal](#)

Se ingresará a la parte de "Dictamen fiscal e Infonavit" en donde se proporcionará al interesado la información de cómo y cuándo se deberá presentar la información, como sigue:

## Dictámenes fiscal e Infonavit



Como parte de las responsabilidades que tienes como patrón, es importante que cada año presentes al Instituto los anexos del dictamen fiscal referentes al cumplimiento de pago de aportaciones al Infonavit.

Si deseas dictaminar de manera voluntaria el cumplimiento de tus aportaciones al fondo de vivienda y entero de descuentos para amortización de créditos, puedes hacerlo a través del dictamen Infonavit.



▶ [Cómo y cuándo presentar el dictamen fiscal](#)

▶ [Cómo y cuándo presentar el dictamen Infonavit](#)

▶ [Registro de dictaminadores autorizados](#)

▶ [Consulta de dictaminadores autorizados](#)

Responsable de la información: [Coordinación General de Recaudación Fiscal](#)

Fecha de última actualización o revisión: 11 de marzo de 2019

Además:

### ▼ Cómo y cuándo presentar el dictamen fiscal

Los patrones que hayan optado por presentar el dictamen fiscal ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), deben presentar una copia, con firma autógrafa, del informe sobre la situación fiscal del contribuyente, con los anexos referentes a las contribuciones por concepto de aportaciones al Infonavit.

La información debe ser entregada en la Gerencia de Recaudación Fiscal de la Delegación Regional del Infonavit que corresponda al domicilio fiscal del patrón dictaminado, dentro de los siguientes 15 días hábiles contados a partir del vencimiento del plazo para su presentación ante el SAT.

### Recepción de anexos del dictamen fiscal

La fecha límite para presentar anexos del dictamen fiscal será de acuerdo con lo señalado por el artículo 32-A, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente:

*Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar **el 15 de julio del año inmediato posterior** a la terminación del ejercicio de que se trate.*

En caso de que, con motivo de la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal, se determine una fecha distinta, la fecha límite será la establecida por el SAT con la publicación en el DOF.

**Evita contratiempos, presenta la información antes de la fecha límite.**

La información que debes presentar es la siguiente:

- **Carta de presentación del dictamen fiscal** impresa en dos tantos, con firma autógrafa del representante legal (Formato DO-01).
- Disco compacto rotulado con el nombre y RFC del patrón dictaminado, con funda de papel del tamaño del disco, que contenga los siguientes archivos:
  1. **Opinión e informe** de la situación fiscal del contribuyente (formato PDF con firmas del contador público).
  2. **Acuse de recibido** ante el SAT en forma electrónica con sello digital (formato PDF).
  3. **Anexos del dictamen fiscal:**
    - Análisis comparativo de las subcuentas de gastos o análisis comparativo de las cuentas del estado de resultados (en archivo Excel y PDF).
    - Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor o recaudador (en formato Excel y PDF).
    - Relación de contribuciones por pagar (en archivo Excel y PDF).
  4. **Declaración anual del Impuesto Sobre la Renta** (digitalizado con su acuse de recibo emitido por el SAT, **únicamente si no tuvo trabajadores en el ejercicio dictaminado**).
  5. Relación en hoja electrónica en formato Excel de los registros patronales asociados al RFC del contribuyente cuando sean más de 10.
  6. En caso de que el contribuyente desee adjuntar información adicional, debe hacerlo en el mismo disco, relacionando en hoja electrónica, en formato Excel el detalle de los archivos con el nombre que les asignó a cada uno de ellos.

► **Cómo y cuándo presentar el dictamen Infonavit**

En las oficinas del Infonavit que corresponda se deberá proporcionar la información siguiente:

1. Carta de presentación del informe:

DO-01

 <p><b>INFONAVIT</b></p>	<p><b>INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES</b></p> <p><b>COORDINACION GENERAL DE RECAUDACION FISCAL</b></p>	<p><b>CARTA DE PRESENTACION DEL INFORME Y ANEXOS A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 29, FRACCION VIII, PRIMER PARRAFO, DE LA LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES</b></p>
---	--	--

DELEGACIÓN:	PARA USO EXCLUSIVO DEL INFONAVIT <b>NUM. DE CONTROL:</b>
FECHA DE PRESENTACIÓN ANTE EL SAT:	

I. DATOS DEL CONTRIBUYENTE

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL		REG. FED. CONT.	
DOMICILIO FISCAL	CALLE:	NUMERO	
COLONIA		CODIGO POSTAL	TELÉFONO
POBLACIÓN	COREEO ELECTRÓNICO:		ENTIDAD FEDERATIVA
REGISTROS PATRONALES	NUMERO DE REGISTRO	NUMERO DE TRABAJADORES	MUNICIPIO

NOTA: EN CASO DE TENER MÁS REGISTROS PATRONALES, ANOTARLOS EN EL REVERSO

II. DOCUMENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

**EN CUMPLIMIENTO A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 29 FRACCIÓN, VIII PÁRRAFO PRIMERO DE LA LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, SE ADJUNTA AL PRESENTE LA DOCUMENTACIÓN GENERADA EN EL DICTAMEN FISCAL CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO: \_\_\_\_\_**

	DOCUMENTACION	SE ANEXA (MARCAR CON UNA X)
A)	OPINIÓN E INFORME SOBRE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.	_____
B)	ACUSE DE RECIBO ANTE EL SAT EN FORMA ELECTRÓNICA CON SELLO DIGITAL.	_____
C)	ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS (O ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS CUENTAS DEL ESTADO DE RESULTADOS).	_____
D)	RELACIÓN DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE EN SU CARÁCTER DE RETENEDOR.	_____
E)	RELACIÓN DE CONTRIBUCIONES POR PAGAR.	_____
F)	OTROS (INDICAR CUÁLES).	_____
G)	DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (PATRONES OBLIGADOS SIN TRABAJADORES).	_____

PATRÓN O REPRESENTANTE LEGAL

\_\_\_\_\_

NOMBRE Y FIRMA

LUGAR Y FECHA: \_\_\_\_\_

## Reverso

**I. DATOS DEL CONTRIBUYENTE**

- ANOTAR EN EL ESPACIO CORRESPONDIENTE LOS DATOS SOLICITADOS
- EN CASO DE SER INSUFICIENTE EL ESPACIO DE LA CARÁTULA PARA LOS REGISTROS PATRONALES, UTILICE ESTE ESPACIO:

REGISTROS PATRONALES	NUMERO DE REGISTRO	NUMERO DE TRABAJADORES	MUNICIPIO

**II. DOCUMENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL**

- LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DICTAMINARSE QUE HAYAN TENIDO TRABAJADORES A SU SERVICIO DURANTE EL EJERCICIO DICTAMINADO, PRESENTARAN LOS ANEXOS SOLICITADOS EN LOS INCISOS DEL A) AL E).]
- LOS CONTRIBUYENTES QUE NO HAYAN TENIDO TRABAJADORES A SU SERVICIO DURANTE EL EJERCICIO DICTAMINADO PRESENTARÁN ADICIONALMENTE EL ANEXO SOLICITADO EN EL INCISO G).

ESTE FORMATO Y LOS ANEXOS CORRESPONDIENTES SE PRESENTARÁN ANTE EL AREA DE FISCALIZACIÓN DE LA DELEGACIÓN INFONAVIT QUE CORRESPONDA A SU DOMICILIO FISCAL.

Información en disco rotulado con nombre y RFC del patrón que incluya lo siguiente:

1. Opinión e informe de la situación fiscal del contribuyente (pdf) con firma autógrafa del CP:

Texto

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
 SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN ~~2008~~  
 NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE : ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~  
 INFORMACIÓN DEL ANEXO : OPINIÓN  
 TLALNEPANTLA, MÉX., 13 DE ABRIL DE ~~2008~~

A LOS ACCIONISTAS DE  
~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~, S.A. DE C.V.,

1. HE EXAMINADO EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE JOYAS PLAZA GALERIAS, S.A. DE C.V., AL 31 DE DICIEMBRE DE ~~2008~~ Y DE ~~2007~~, LOS ESTADOS DE RESULTADOS, DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE, DE FLUJOS DE EFECTIVO Y DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA QUE LE SON RELATIVOS POR LOS DOS AÑOS QUE TERMINARON EN ESAS FECHAS Y QUE SE INCLUYEN EN EL ARCHIVO ENCRIPTADO ~~XXXXXXXXXXXX~~. DICHS ESTADOS FINANCIEROS SON RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA. MI RESPONSABILIDAD CONSISTE EN EXPRESAR UNA OPINIÓN SOBRE LOS MISMOS CON BASE EN MI AUDITORIA.
2. MIS EXÁMENES FUERON REALIZADOS DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS, LAS CUALES REQUIEREN QUE LA AUDITORIA SEA PLANEADA Y REALIZADA DE TAL MANERA QUE PERMITA OBTENER UNA SEGURIDAD RAZONABLE DE QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS NO CONTIENEN ERRORES IMPORTANTES Y QUE ESTÁN PREPARADOS DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. LA AUDITORIA CONSISTE EN EL EXAMEN CON BASE EN PRUEBAS SELECTIVAS, DE LA EVIDENCIA QUE SOPORTA LAS CIFRAS Y REVELACIONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ MISMO, INCLUYE LA EVALUACIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA UTILIZADAS, DE LAS ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS EFECTUADAS POR LA ADMINISTRACIÓN Y DE LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS TOMADOS EN SU CONJUNTO. CONSIDERO QUE MIS EXÁMENES PROPORCIONAN UNA BASE RAZONABLE PARA SUSTENTAR MI OPINIÓN.
3. LOS ESTADOS FINANCIEROS ANTES MENCIONADOS, HAN SIDO PREPARADOS PARA SER UTILIZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORIA FISCAL Y, POR LO TANTO, SE HAN PRESENTADO Y CLASIFICADO CONFORME A LOS FORMATOS QUE PARA TAL EFECTO HA DISEÑADO ESA ADMINISTRACIÓN.
4. COMO SE MENCIONA EN LA NOTA 2 A LOS ESTADOS FINANCIEROS LA COMPAÑÍA ADOPTO LA NORMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA B - 2, "ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO", LA CUAL ES DE APLICACIÓN PROSPECTIVA Y QUE SUSTITUYO AL BOLETÍN B - 12 "ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA" QUE ESTUVO VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE ~~2007~~; POR LO ANTERIOR, EL ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO Y EL ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA NO SE PRESENTAN EN FORMA COMPARATIVA.
5. EN MI OPINIÓN, LOS ESTADOS FINANCIEROS ANTES MENCIONADOS PRESENTAN RAZONABLEMENTE LA SITUACIÓN FINANCIERA DE ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~, S.A. DE C.V., AL 31 DE DICIEMBRE DEL ~~2008~~, ASÍ COMO LOS RESULTADOS DE SUS OPERACIONES, LAS VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE, LOS FLUJOS DE EFECTIVO Y LOS CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA POR LOS AÑOS QUE TERMINARON EN ESA FECHA, DE CONFORMIDAD CON NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERAS MEXICANAS.

C.P.C. CARLOS RODRÍGUEZ SÁNCHEZ  
 REGISTRO NÚMERO 8036 EN LA ADMINISTRACIÓN  
 GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

Texto

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN ~~2008~~

NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE : JOYAS PLAZA GALERIAS

INFORMACIÓN DEL ANEXO : INFORME

~~JOYAS PLAZA GALERIAS~~, S.A. DE C.V.  
INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN  
FISCAL DEL CONTRIBUYENTE  
31 DE DICIEMBRE DE ~~2008~~

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO  
ADMINISTRACIÓN FISCAL FEDERAL  
DEL NORTE DEL DISTRITO FEDERAL

1. DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EMITO ESTE INFORME EN APEGO A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN SU REGLAMENTO, Y EN RELACIÓN CON LA REVISIÓN QUE PRACTIQUÉ CONFORME A LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS, CON EL OBJETO DE EXPRESAR UNA OPINIÓN SOBRE LA PRESENTACIÓN RAZONABLE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ~~JOYAS PLAZA GALERIAS~~, S.A. DE C.V., POR EL AÑO QUE TERMINÓ EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008, SOBRE LOS CUALES EMITÍ MI OPINIÓN CON FECHA 13 DE ABRIL DE ~~2008~~.

2. LA INFORMACIÓN FINANCIERA A LA QUE SE REFIERE MI DICTAMEN ANTES SEÑALADO, FUE RECLASIFICADA Y ESTA PRESENTADA DE ACUERDO CON LOS FORMATOS CONTENIDOS EN EL ARCHIVO ENCRIPTADO -~~XP6860624K07~~XXXXX.SB2 QUE SE ENTREGA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

3. COMO PARTE DE MI EXAMEN Y DENTRO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS QUE LLEVE A CABO EN CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA REVISÉ LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN ADICIONAL PREPARADA POR LA COMPAÑÍA QUE SE PRESENTA EN EL ARCHIVO ENCRIPTADO - ~~XP6860624K07~~XXXXX.SB2. EL CUAL INCLUYE UNA RELACIÓN DE LOS ARCHIVOS CONTENIDOS, DE CONFORMIDAD CON LOS ARTÍCULOS 50 Y 51 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. VERIFIQUÉ ESTA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN MEDIANTE PRUEBAS SELECTIVAS, UTILIZANDO LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES EN LAS CIRCUNSTANCIAS, DENTRO DE LOS ALCANCES QUE JUZGUE NECESARIOS PARA PODER EXPRESAR MI OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS TOMADOS EN CONJUNTO, DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS. CON BASE EN MI EXAMEN, ANTES DESCRITO, MANIFIESTO LO SIGUIENTE:

A. EXAMINE LA SITUACIÓN FISCAL DE ~~JOYAS PLAZA GALERIAS~~, S.A. DE C.V., POR EL PERIODO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DEL ~~2008~~, NO HABIENDO OBSERVADO OMISIÓN ALGUNA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE LA COMPAÑÍA COMO CONTRIBUYENTE O EN SU CARÁCTER DE RETENEDOR, LAS CUALES ESTÁN CONTENIDAS EN EL ANEXO 11 DEL ARCHIVO ENCRIPTADO -~~XP6860624K07~~XXXXX.SB2.

B. CON BASE EN LA REVISIÓN SELECTIVA DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR EFECTUADAS DURANTE EL PERIODO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE ~~2008~~, QUE NO COMPRENDIÓ LA NATURALEZA, VALORES Y DEMAS CARACTERISTICAS DE LAS MERCANCIAS EN CUANTO A LA CORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA, NI A LAS RESTRICCIONES Y REQUISITOS ESPECIALES PARA SU IMPORTACIÓN, VERIFIQUE QUE LAS IMPORTACIONES ESTUVIESEN CLASIFICADAS DENTRO DE ALGUNA FRACCIÓN ARANCELARIA, NO ENCONTRANDO OMISIÓN ALGUNA.

C. VERIFIQUÉ EL CÁLCULO Y ENTERO DE LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES QUE SE CAUSAN POR EJERCICIO Y LAS CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL (IMSS) CONTENIDAS EN EL ANEXO 11, AUN CUANDO EN ESTE ÚLTIMO CASO MI REVISIÓN NO TENÍA COMO PROPÓSITO RENDIR EL DICTAMEN QUE SOBRE EL PARTICULAR TIENE ESTABLECIDO EL IMSS. EN EL CASO DE RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE SUELDOS Y SALARIOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, LO HICE SOBRE LA BASE DE PRUEBAS SELECTIVAS.

## 2. Acuse de recibo de dictamen por el SAT:

**Martin Ernesto Quintero Garcia**

**De:** Carlos Rodriguez [carlosr@rma.com.mx]  
**Enviado el:** Miércoles, 09 de Septiembre de ~~2009~~ 12:08 p.m.  
**Para:** Mqg  
**Asunto:** RV: Servicio de Administración Tributaria - Recepción de Dictámenes

Carlos Rodriguez  
 Cel 5554340170  
 Oficina 53709281

-----Mensaje original-----

De: dictamenes.internet@sat.gob.mx [mailto:dictamenes.internet@sat.gob.mx]  
 Enviado el: Viernes, 21 de Agosto de ~~XXXX~~ 10:19 p.m.  
 Para: jpgsat@grupocristal.com.mx  
 CC: CARLOSR@RMA.COM.MX  
 Asunto: Servicio de Administración Tributaria - Recepción de Dictámenes

ACUSE DE ACEPTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL  
 PRESENTADO VÍA INTERNET

Folio:  
 711119

R.F.C. Contribuyente:  
~~XXXXXXXXXXXX~~

Nombre, Denominación o Razón Social:  
~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ SA DE CV

R.F.C. Contador Público Registrado:  
 ROSC630323TP1

Nombre C.P.R.:  
 RODRIGUEZ SANCHEZ CARLOS GABRIEL

No. de Registro del C.P.R.:  
 8036

Fecha de Presentación:  
 21/08/~~XXXX~~ 06:50 PM

Fecha de Aceptación:  
 21/08/~~XXXX~~ 10:18 PM

Por el siguiente concepto:

1. Recepción del Dictamen Fiscal de: 1 ESTADOS FINANCIEROS GENERAL  
 por el periodo 01/01/~~XXXX~~-31/12/~~XXXX~~

Cadena Original

||~~XXXXXXXXXXXX~~|ROSC630323TP1|8036|20090821|22:18|711119|0000010000070001  
 ||~~XXXXXXXXXXXX~~|ROSC630323TP1|8036|20090821|1218  
 8||

Sello Digital

||b0vfoZqzJ9NUgBzP8t34FPvqWWUCxRJZbYJjZymJ1j26ifwc4FdCyfL8HyHOyd9qAUjQr  
 ||dW5A  
 UaIQ7ThbPJgDKQEDXk6T0ga3EG7iYnecqECA1ejcsUOrQ9emCHpqzVuOKR4ZLB/dNcHlwbV54vex  
 d06LURFs0cAs51fPTBa/Q=||

3. Anexos del dictamen fiscal:

a) Análisis comparativo de las subcuentas de gastos o análisis comparativo de las cuentas del estado de resultados (en archivo Excel y pdf).

8.- ANALISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS					
INDICE	CONCEPTO	GASTOS DE FABRICACION 2008	GASTOS DE FABRICACION 2007	GASTOS DE VENTA 2008	GASTOS DE VENTA 2007
	POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008 Y DE 2007 (CIFRAS EN PESOS)				
	REMUNERACIONES				
081010	SUELDOS Y SALARIOS			14,263,969	12,260,771
081020	COMPENSACIONES				
081030	HORAS EXTRAS			1,330,044	891,587
081040	VACACIONES			335,973	263,104
081050	PRIMA VACACIONAL			292,226	221,875
081060	GRATIFICACIONES			899,927	893,251
081070	INDEMNIZACIONES			249,000	
081080	OTRAS REMUNERACIONES	0		18,793,313	
081081	PRIMA DOMINICAL			264,985	223,184
081082	COMISIONES			14,139,426	13,026,791
081083	BONO DE PRODUCTIVIDAD			4,339,588	5,022,838
081084	PREMIOS			49,314	
081090	TOTAL DE REMUNERACIONES			36,164,452	32,803,401
	PRESTACIONES AL PERSONAL				
082010	PRESTACIONES DE RETIRO				
082020	ESTIMULOS AL PERSONAL				
082040	PREVISION SOCIAL			2,522,792	2,187,313
082050	APORTACIONES PARA PLAN DE JUBILACION				
082060	OTRAS PRESTACIONES	0		110,702	
082061	PROVISION DE FONDOS LABORALES				
082062	OTRAS PRESTACIONES			110,702	
082120	TOTAL DE PRESTACIONES AL PERSONAL			2,633,494	2,187,313
	IMPUESTOS Y APORTACIONES SOBRE SUELDOS Y SALARIOS				
083010	CUOTAS AL I.M.S.S.			4,396,943	3,652,011
083020	APORTACIONES AL INFONAVIT			1,875,474	1,575,790
083030	IMPUESTO SOBRE NOMINAS			796,986	696,326
083040	SEGURO DE RETIRO			725,626	618,496
083050	OTROS IMPUESTOS Y APORTACIONES	0		0	

b) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor o recaudador (en archivo Excel y pdf).

11.- RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE COMO SUJETO DIRECTO O EN SU CARACTER DE RETENEDOR O RECAUDADOR					
INDICE	CONCEPTO	BASE GRAVABLE	TASA, TARIFA O CUOTA	CONTRIBUCION DETERMINADA POR AUDITORIA A CARGO O A FAVOR	CONTRIBUCION A CARGO O SALDO A FAVOR DETERMINADO POR EL CONTRIBUYENTE
	POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008 (CIFRAS EN PESOS)				
	CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE COMO SUJETO DIRECTO				
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R.)				
111010	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	41,134,347	28.00	11,517,617	11,517,617
111020	EXENCION PARA MAQUILADORAS (ARTICULO UNDECIMO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DOF EL 30 DE OCTUBRE DE 2003)				
111030	OTRAS REDUCCIONES DEL I.S.R.	0		0	0
111040	I.S.R. CAUSADO EN EL EJERCICIO			11,517,617	11,517,617
111050	CREDITO FISCAL PARA MAQUILADORAS (ARTICULO 277 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)				
111060	CREDITO FISCAL DEL I.E.T.U.				
111070	ESTIMULO POR PROYECTOS EN INVESTIGACION Y DESARROLLO TECNOLOGICO REALIZADOS EN EL EJERCICIO				
111080	PAGOS PROVISIONALES DEL I.S.R. PAGADOS.			14,993,381	14,993,381
111090	I.S.R. RETENIDO POR TERCEROS				
111100	I.S.R. ACREDITABLE PAGADO EN EL EXTRANJERO				
111110	I.S.R. ACREDITABLE POR DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS				
111120	SALDO A FAVOR DE I.S.R. DE EJERCICIOS ANTERIORES				
111130	COMPENSACION DE IMPUESTO AL ACTIVO DE EJERCICIOS ANTERIORES				

c) Relación de contribuciones por pagar (en archivo Excel y pdf).

19.- RELACION DE CONTRIBUCIONES POR PAGAR						
INDICE	CONCEPTO	IMPORTE	FECHA DE PAGO	INSTITUCION DE CREDITO O SAT	NUMERO DE LA OPERACION	PAGO EN PARCIALIDADES (DATOS DEL ESCRITO LIBRE) NUMERO DE FOLIO
	AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008 (CIFRAS EN PESOS)					
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO COMO SUJETO DIRECTO					
191010	DETERMINADO AL CIERRE DEL EJERCICIO					
191020	DETERMINADO AL CIERRE DEL EJERCICIO POR DICTAMEN					
191030	PAGOS PROVISIONALES DE:	0				
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO EN SU CARACTER DE RETENEDOR					
191130	CORRESPONDIENTE AL MES DE:	939,133				
191131	DICIEMBRE DE 2008	758,534	19/01/2009	SANTANDER SE	025490	
191132	ENERO DE DICIEMBRE DE 2008	180,599	20/07/2009	SANTANDER SE	0006549	
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGO DE HONORARIOS EN SU CARACTER DE RETENEDOR					
191170	CORRESPONDIENTE AL MES DE:	14,274				
191171	DICIEMBRE DE 2008	14,274	21/08/2009	SANTANDER SE	025490	
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGO DE ARRENDAMIENTOS EN SU CARACTER DE RETENEDOR					
191210	CORRESPONDIENTE AL MES DE:	5,200				

4. En caso de no haber tenido trabajadores adjuntará la declaración anual, así como el acuse de recibo (en pdf).

5. Si se tienen más de diez registros patronales, se entregará en un archivo en Excel la relación de éstos y adjuntarse en el disco que se entregue.

6. Si se desea entregar información adicional que se crea debe saber el IMSS, se podrá anexar, como la siguiente:

- a) Si se dictaminó para efectos del Infonavit, se podrá incluir el aviso de dictamen.
- b) Si se quiere incluir la cédula de contribuciones pagadas al Infonavit, con copia de los pagos efectuados.
- c) Si se quiere incluir la relación de trabajadores con créditos con el Infonavit.

Todo esto se deberá relacionar en una hoja de Excel.

## Conclusión

Como asesores fiscales de nuestros clientes es importante tener conocimiento de las obligaciones que tienen los patrones con las autoridades fiscales, sobre todo en materia de seguridad social, y sólo con la única finalidad de mostrar las operaciones financieras de las empresas y del correcto cumplimiento de las obligaciones en materia de contribuciones.

Además, un contador público que esté enterado de estas obligaciones, estará debidamente capacitado no sólo para informar, sino para hacer una revisión correcta de cómo se integra un salario, cómo se calculan las aportaciones y por supuesto, si está autorizado por el Infonavit podrá presentar de manera conjunta el dictamen correspondiente.

Por ello, invito a todos los CPA a que asesoren de la mejor forma a nuestros socios de negocios y analicen cada caso particular; el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Infonavit establecen que el dictamen fiscal se debe presentar a más tardar el 15 de julio próximo; aún estamos a tiempo para el cumplir esta obligación.

**\*L.C.P. Martin Ernesto Quintero Garcia**  
**RMA Consultores Profesionales SC**  
**Integrante de la Comisión de Seguridad Social e INFONAVIT.**  
**De la AMCPDF**  
**Correo [mquintero@rma.com.mx](mailto:mquintero@rma.com.mx)**



# Método de análisis horizontal. Aumentos y disminuciones. Origen y aplicaciones

María Elena Betel Becerril Sánchez

## Antecedentes

De acuerdo con Morales, Morales y Alcocer (2011, p. 168), a este análisis se le conoce como dinámico; se aplica para analizar dos estados financieros de la misma empresa a fechas distintas o correspondientes a dos periodos de ejercicios.

Según Guevara (2012, p.79), el análisis horizontal es importante cuando se trata de detectar las tendencias del

comportamiento a través del tiempo de las partidas que forman parte de los estados financieros.

A diferencia del análisis vertical, en el análisis horizontal se toma un año base como referencia; se le asigna el 100%, y a partir de él se calculan los aumentos o disminuciones para determinar el origen y la aplicación de los recursos que haya sufrido cada una de las partidas del

estado de resultados y del estado de situación financiera en el tiempo (Guajardo, 2008, pág. 526).

Según Guevara (2012, pág. 80), el método de análisis de aumentos y disminuciones fue el primero que se empleó tomando como base dos o más ejercicios.

El método del análisis horizontal ayuda a que en los estados financieros de varios ejercicios puedan ser observados los cambios o modificaciones experimentadas en los valores de la empresa.



Son tipos de análisis horizontal los siguientes:

- De aumento y disminuciones.
- De origen y aplicación de recursos.
- De tendencias o gráfico.
- De control presupuestal.

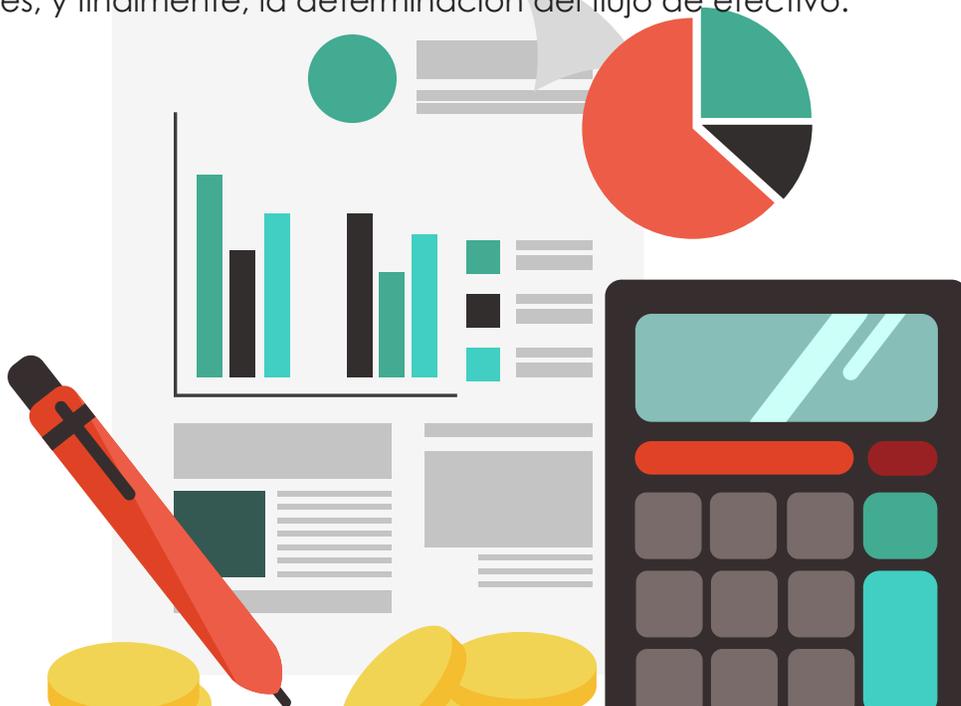
En esta ocasión haremos referencia al aumento y disminución de recursos, al origen y aplicación de los mismos basados en la aplicación de este método a partir del estudio del estado de flujo de efectivo.

### Metodología

Partiremos de un ejemplo de flujo de efectivo; debe considerarse que el término "flujo de efectivo" se refiere a los ingresos (entradas, origen o fuente) y a los gastos (desembolsos, usos o aplicaciones) de efectivo.

El estado de flujo de efectivo, también conocido como estado de cambios en la posición financiera, deja ver los movimientos de efectivo que ocurren en una entidad, e identifica las que sufren las variaciones de partidas del balance general a través de cambios de las fuentes u orígenes de efectivo y de los usos o aplicaciones del mismo para conocer cómo se genera y cómo se gasta el efectivo durante un periodo contable y permitir así su análisis.

A continuación, se presenta el ejemplo de una empresa de servicios; en el flujo de efectivo se utilizan papeles de trabajo para el cálculo; se observan aumentos y disminuciones, orígenes y aplicaciones, y finalmente, la determinación del flujo de efectivo.



EMPRESA DE SERVICIO SA DE CV							
Estado de Situación financiera al 31 de diciembre del 2016 y 2017							
	2017	2016	AUMENTO	DISMINUCION	ORIGEN	PLICACIONES	
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>							
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	15,242,574	7,656,527	7,586,047			7,586,047	
CLIENTES	11,361,006	10,776,380	584,626			584,626	
DEUDORES DIVERSOS	11,158,837		11,158,837			11,158,837	
ANTICIPO DE IMPUESTOS	2,405		2,405			2,405	
IVA POR ACREDITAR	992,171	272,916	719,255			719,255	
IVA A FAVOR	59,227	512,506		453,279	453,279		
<b>TOTAL DE ACTIVO CIRCULANTE</b>	<b>38,816,220</b>	<b>19,218,329</b>					
<b>NO CIRCULANTE</b>							
EQUIPO DE OFICINA	3,973,321	2,663,550	1,309,771			1,309,771	
DEP. ACUM. EQ. DE OFNA.	- 1,921,574	- 1,514,101	407,473		407,473		
EQ. DE TRANSPORTE	4,429,969	4,218,013	211,956			211,956	
DEP. ACUM. EQ. DE TRANSPORTE	- 4,256,615	- 4,094,791	161,824		161,824		
EQ. DE COMPUTO	4,660,698	4,022,046	638,652			638,652	
DEP. ACUM. EQ. DE COMPUTO	- 3,638,776	- 2,833,215	805,561		805,561		
GASTOS DE INTALACION	2,709,952	2,709,952					
AMORT DE GTOS DE INSTALACION	- 505,032	- 369,534	135,498		135,498		
SEGUROS PAGADOS POR ANTICIPADO	1,002,084	34,778	967,306			967,306	
DEPOSITOS EN GARANTIA	151,145	141,350	9,795			9,795	
<b>TOTAL ACTIVO NO CIRCULANTE</b>	<b>6,605,174</b>	<b>4,978,048</b>					
<b>SUMA ACTIVO</b>	<b>45,421,394</b>	<b>24,196,377</b>					
<b>PASIVO</b>							
ACREEDORES DIVERSOS	10,345,992	7,316,972	3,029,020		3,029,020		
ANTICIPO DE CLIENTES	10,643	12,693		2,050		2,050	
IMPUESTOS RETENIDOS	582,562	908,202		325,640		325,640	
IVA TRASLADADO	1,637,245	1,486,502	150,743		150,743		
IMPUESTOS POR PAGAR	3,409,200	1,746,826	1,662,374		1,662,374		
<b>SUMA PASIVO</b>	<b>15,985,642</b>	<b>11,471,195</b>					
<b>CAPITAL</b>							
CAPITAL SOCIAL	2,500,000	2,500,000					
APORT. PARA F/AUM. DE CAPITAL	525,000	525,000					
RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	9,700,182	4,400,245	5,299,937		5,299,937		
UTILIDAD O PERDIDA DEL EJERCICIO	16,710,571	5,299,937	11,410,634		11,410,634		
<b>SUMA CAPITAL</b>	<b>29,435,753</b>	<b>12,725,182</b>			<b>23,516,342</b>	<b>23,516,342</b>	
<b>SUMA PASIVO Y CAPITAL</b>	<b>45,421,395</b>	<b>24,196,377</b>					

EMPRESA DE SERVICIO SA DE CV					
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL POR LOS EJERCICIOS 2016 Y 2017					
				2017	2016
INGRESOS				146,244,413	86,205,045
DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS				8,558,256	8,621,048
UTILIDAD BRUTA				137,686,157	77,583,997
GASTOS DE OPERACIÓN				114,451,798	70,017,238
GASTOS GENERALES				113,532,173	69,745,391
GASTOS FINANCIEROS				919,625	271,847
UTILIDAD ANTES DE OTROS INGRESOS, GASTOS				23,234,359	7,566,759
TOTAL OTROS INGRESOS Y GASTOS				56,489	19,636
OTROS PRODUCTOS Y GASTOS				1,410	19,636
PRODUCTOS FINANCIEROS				55,079	
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS				23,290,848	7,586,395
IMPUESTO A LA UTILIDAD				6,580,277	2,286,457
RESULTADO INTEGRAL				<b>16,710,571</b>	<b>5,299,938</b>

EMPRESA DE SERVICIOS SA DE CV		
ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2017		
<b>ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:</b>		
UTILIDAD DEL EJERCICIO ACTUAL		23,290,848
DEPRECIACION		1,510,355
SUMA		24,801,203
<b>ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>		
IMPUESTO A LA UTILIDAD		- 6,580,277
CLIENTES		- 584,626
DEUDORES DIVERSOS		-11,158,837
ANTICIPO DE IMPUESTOS		- 2,405
IVA POR ACREDITAR		- 719,255
IVA A FAVOR		453,279
ACREEDORES DIVERSOS		3,029,020
ANTICIPO DE CLIENTES		- 2,050
IMPUESTOS RETENIDOS		- 325,640
IVA TRASLADADO		150,743
IMPUESTOS POR PAGAR		1,662,374
<b>FLUJOS NETOS DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>		<b>-14,077,675</b>
<b>ACTIVIDADES DE INVERSION</b>		
PLANTA Y EQUIPO		- 2,160,379
OTROS ACTIVOS		- 977,102
<b>FLUJOS NETOS DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE INVERSION</b>		<b>- 3,137,481</b>
<b>EFFECTIVO EXCEDENTE PARA APLICAR EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>		<b>-17,215,156</b>
<b>ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>		
<b>FLUJOS NETOS DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>		
<b>INCREMENTO NETO DE EFECTIVO Y DEMAS EQUIVALENTES DE EFECTIVO</b>		<b>7,586,047</b>
<b>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO AL PRINCIPIO DEL PERIODO</b>		<b>7,656,527</b>
<b>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO AL FINAL DEL PERIODO</b>		<b>15,242,574</b>
		<b>- 7,586,047</b>

Este ejemplo puede ser analizado como un ejercicio aplicado a su entidad; le invitamos a que realice un análisis del resultado de las actividades de operación, inversión y financiamiento a partir de este ejemplo y concluya a grandes rasgos, si la empresa fue capaz de obtener flujo de efectivo suficiente para poder operar sin necesidad de financiamiento externo o al contrario, si la empresa requerirá en un futuro próximo fuentes de financiamiento para apoyar su operación e inversión.



# Auditoría interna

Leticia Mayela Meza Pérez

## Introducción

En nuestro número anterior comentamos el fraude como un gran riesgo, y de cómo se ha llevado a cabo en todo tipo de empresas, públicas, privadas, pequeñas, medianas y grandes empresas.

El fraude, uno de los delitos más temidos por las empresas, ha tomado fuerza por factores como los siguientes:

1. Control interno inadecuado.
2. Creciente globalización de los movimientos de fondos.
3. Mayor complejidad de las empresas.
4. Mayor uso de tecnología de información.

Según la teoría, los casos de fraude se pueden prevenir; sin embargo, la historia ha demostrado que pueden volver a ocurrir, aun bajo las circunstancias y previsiones actuales de control.

Es de gran relevancia que el gobierno corporativo de las empresas se apoye en un departamento de auditoría interna para poder llevar a cabo el logro de los objetivos de una empresa.

En esta ocasión hablaremos de la auditoría interna, su función y la importancia que representa contar con un departamento de auditoría en una entidad.

La auditoría interna surge de la necesidad del gobierno corporativo de reforzar las áreas de control interno de una organización, para tratar de disminuir y evitar riesgos, así como prevenir fraudes mediante la administración adecuada de éstos y el debido cumplimiento de la responsabilidad del gobierno corporativo.

**Instituto de Auditores Internos, Inc. (The IIA)**  
<https://www.imai.org.mx/theiia.php>

Es una asociación profesional internacional con sede en Estados Unidos; es la voz global de la profesión de auditoría interna, autoridad y líder reconocido, principal defensor y educador.

Algunas actividades del IIA son las siguientes:

1. Reunir a auditores internos de todos los países para compartir información y experiencias.
2. Promover el valor que los profesionales de auditoría interna agregan a sus organizaciones.
3. Brindar oportunidades profesionales integrales de educación y desarrollo, estándares y otros lineamientos de práctica profesional y programas de certificación.
4. Promover y difundir el conocimiento sobre la auditoría interna y su función apropiada en el control, la gestión del riesgo y el gobierno para los profesionales y las partes interesadas.

**Instituto Mexicano de Auditores internos, A.C. (IMAI).** <https://www.imai.org.mx/normas.php>

El IMAI está afiliado al IIA; promueve la adopción y cumplimiento del marco internacional para la práctica profesional de la auditoría interna.

Los trabajos de la auditoría interna se enmarcan en distintos ambientes legales y culturales, para diversas empresas según sus propósitos, tamaño y estructura.

De ahí que sea importante cumplir las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría Interna respecto al ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos y la actividad de la auditoría interna.

El IMAI pretende mejorar y proteger el valor de la organización mediante el aseguramiento, asesoría y análisis con base en riesgos.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la auditoría como la revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquéllas deben someterse.

También puede entenderse como la revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o entidad.

### **Auditoría interna**

La auditoría interna es definida por el IIA y el IMAI como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos al aportar un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

En este sentido, pasamos a definir algunos de los principales componentes que incluye la definición de auditoría interna:

**Auditoría.** Revisión y evaluación de los aspectos de una entidad.

**Auditoría interna.** Se realiza de manera integral (abarca aspectos financieros, administrativos y operacionales) por la propia entidad.

**Independiente.** Implica la independencia de criterio del auditor al emitir su informe de auditoría derivado de la revisión y evaluación integral de la entidad.

**Objetiva.** Se refiere a una actitud mental independiente. Al ser objetivo, el auditor interno lleva a cabo su trabajo con confianza en el producto y sin comprometer su calidad. La objetividad requiere que los auditores internos no subordinen su juicio al de otros sobre temas de auditoría.

**Servicios de aseguramiento.** Implica un examen objetivo de evidencias con el propósito de proveer una evaluación independiente de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno de una organización. Por ejemplo: trabajos financieros, de desempeño, de cumplimiento, de seguridad, de sistemas y de diligencia.

**Consulta.** Se refiere al asesoramiento y servicios relacionados, proporcionados a los clientes. La naturaleza y alcance de los servicios se acuerdan con los clientes y no implican que el auditor interno asuma responsabilidades de gestión.

**Añadir o agregar valor.** La actividad de auditoría interna añade valor a la organización (y sus partes interesadas) cuando proporciona aseguramiento objetivo y relevante, y contribuye a la eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control.

**Examina.** Mediante técnicas y procedimientos de auditoría se investiga y prueba que la información que se facilita por parte de la empresa es correcta y verdadera.

**Evaluación.** Confirma la evidencia o los elementos que se tomaron como base para las conclusiones.

**Control.** Cualquier medida que tome la dirección, el consejo y otras partes, para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas establecidos. La dirección planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y las metas.

**Gestión de riesgos.** Es un proceso que implica identificar, evaluar, manejar y controlar acontecimientos o situaciones potenciales con el fin de proporcionar un aseguramiento razonable respecto al alcance de los objetivos de la organización.

**Gobierno.** Se refiere a la combinación de procesos y estructuras implantados por el consejo de administración para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos.

Según su ámbito de aplicación, la auditoría interna se puede considerar como auditoría en el sector privado o auditoría en el sector público.

### **Definición de auditoría gubernamental (auditoría en el sector público)**

Conforme a la Secretaría de la Función Pública (Guía general de auditoría pública 2018), auditoría es el proceso sistemático enfocado al examen objetivo, independiente y evaluatorio de las operaciones financieras, administrativas y técnicas realizadas; incluye además a los objetivos, planes programas y metas alcanzados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar si se realizan de conformidad con los principios de economía, eficacia, eficiencia, transparencia, honestidad y en apego a la normatividad aplicable.

[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/326917/GUIA\\_GENERAL\\_DE\\_AUDITORIA\\_PUBLICA\\_2018.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/326917/GUIA_GENERAL_DE_AUDITORIA_PUBLICA_2018.pdf)

El IIA como líder mundial de recursos de información y orientación acerca de la profesión de auditoría interna, establece el punto de referencia para la forma en que se practica la auditoría interna en todo el mundo, apoya el desarrollo profesional continuo para aquellos involucrados en este proceso.

<https://global.theiia.org/translations/Pages/Spanish-Translations.aspx>

### **Certificación y desarrollo profesional**

Dada a la gran responsabilidad de los auditores como asesores de confianza, estos profesionales deben contar con conocimientos, habilidades y experiencia para apoyar al gobierno corporativo de una empresa en el cumplimiento de su misión.

La certificación de un auditor interno permite demostrar sus habilidades de conocimiento, perspicacia y liderazgo.

La certificación conforme al IIA comprende lo siguiente en cuanto a la designación:

1. Auditor interno certificado.
2. Certificación en autoevaluación de control.
3. Auditor de servicios financieros certificado.
4. Profesional certificado en auditoría gubernamental.

### **Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna, emitidas por el IIA**

Las normas, junto con el código de ética, forman parte de los elementos de cumplimiento obligatorio del marco internacional para la práctica profesional (MIPP).

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf>

El código de ética del IIA es un conjunto de principios para la profesión y el ejercicio de la auditoría interna, y de reglas de conducta que describen el comportamiento que se espera de los auditores internos. Su propósito es promover una cultura ética en la profesión global de auditoría interna.

**Norma.** Es un pronunciamiento profesional promulgado por el consejo de normas de auditoría interna que describe los requerimientos para desempeñar un amplio rango de actividades de auditoría interna y para evaluar el desempeño de la misma.

Las normas son requisitos basados en principios de cumplimiento obligatorio, que consistentes en declaraciones de requisitos esenciales para el ejercicio de la auditoría interna, así como para evaluar la eficacia de su desempeño, y son internacionalmente aplicables a nivel de las personas y de las organizaciones.

Las normas pueden ser normas sobre atributos y sobre desempeño.

Las primeras se refieren a las características de las organizaciones y las personas que prestan servicios de auditoría interna. Por su parte, las normas sobre desempeño describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad con los cuales puede evaluarse la calidad de estos servicios.

Ambas normas aplican a tipos específicos de trabajo (por ejemplo, una auditoría de cumplimiento, una investigación de fraude, o un proyecto de autoevaluación de control).

Las normas sobre atributos se aplican a los auditores internos y al departamento de auditoría interna.

Es importante mencionar que la aptitud y el cuidado profesional de los trabajos de auditoría interna implican que los auditores internos reúnan los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales y colectivas; además de incluir tendencias, temas emergentes y la consideración de las actividades actuales para posibilitar asesoramiento relevante y formulación de recomendaciones.

Se alienta a los auditores internos a demostrar su aptitud obteniendo certificaciones y cualificaciones profesionales apropiadas, tales como la designación de auditor interno certificado y otras designaciones ofrecidas por el IIA y otras organizaciones profesionales apropiadas.

Asimismo los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua.

Conforme a un programa de aseguramiento y mejora de la calidad internacional, el director ejecutivo de auditoría debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la actividad de auditoría interna.

Considerando las normas de desempeño de auditoría, a continuación comentamos sus implicaciones con la naturaleza del trabajo:

La auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, a partir de un enfoque sistemático disciplinado y basado en riesgos.

La credibilidad y el valor añadido de auditoría interna mejoran cuando los auditores internos son proactivos y sus evaluaciones ofrecen nuevas perspectivas y consideran impactos futuros.

## Gobierno

La actividad de auditoría interna debe evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar los procesos de gobierno de la organización con objeto de lo siguiente:

1. Tomar decisiones estratégicas y operativas.
2. Supervisar el control y la gestión de riesgos.
3. Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización.
4. Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización.
5. Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización.
6. Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el consejo de administración, los auditores internos y externos, otros proveedores de aseguramiento y la dirección.

La actividad de auditoría interna debe evaluar:

1. El diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética.
2. Si el gobierno de tecnología de la información apoya las estrategias y objetivos de la organización.
3. La eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos. Al respecto, tomará en cuenta lo siguiente:

- a) Los objetivos de la organización apoyan a la misión de la organización y están alineados con la misma.

- b) Si los riesgos significativos están identificados y evaluados.

- c) Si se han seleccionado respuestas apropiadas al riesgo que alinean los riesgos con la aceptación de riesgos por parte de la organización.

- d) Si se capta información sobre riesgos relevantes, y se permite al personal, la dirección y consejo cumplir con sus responsabilidades, y se comunica dicha información oportunamente a través de la organización.

El resultado de estos trabajos, observado de forma conjunta, proporciona un entendimiento de los procesos de gestión de riesgos de la organización y su eficacia. Los procesos de gestión de riesgos son vigilados mediante actividades de administración continuas, evaluaciones por separado, o ambas.

La actividad de auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo referidas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, respecto a lo siguiente:

- Logro de los objetivos estratégicos de la organización.
- Fiabilidad de integridad de la información financiera y operativa.
- Eficacia y eficiencia de las operaciones y programas.
- Protección de activos.
- Cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y contratos.

4. La actividad de auditoría interna debe evaluar la posibilidad de ocurrencia de fraude y cómo la organización maneja gestiona el riesgo de fraude.

Cuando ayudan a la dirección a establecer o mejorar los procesos de gestión de riesgos, los auditores internos deben abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la dirección, como es la gestión de riesgos.

## Control

La actividad de auditoría interna debe asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de éstos y promoviendo la mejora continua.

Además, debe evaluar la adecuación y eficacia de los controles en respuesta a los riesgos del gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, respecto de lo siguiente:

1. Logro de los objetivos estratégicos de la organización.
2. Fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa.
3. Eficacia y eficiencia de las operaciones y programas.
4. Protección de activos.
5. Cumplimiento de leyes, regulaciones, políticas, procedimientos y contratos.

Los informes de auditoría interna deben incluir incluir los objetivos y el alcance del trabajo, así como las conclusiones correspondientes, las recomendaciones, y los planes de acción. Debe emitirse un informe firmado, una vez concluido el trabajo.

## Proceso de seguimiento

El director ejecutivo de auditoría debe establecer un proceso de seguimiento, para supervisar y asegurar que las acciones de la dirección hayan sido efectivamente implantadas o que la dirección superior ha aceptado el riesgo de no tomar acción.

## Conclusión

Relación costo-beneficio: en ocasiones de forma errónea, se considera que la función de auditoría interna es un costo para la organización; sin embargo, el prescindir de los servicios de auditoría interna, o el dotarla con una raquítica infraestructura, puede ser un ahorro mal entendido.

Si en una empresa se tienen algunos de los siguientes aspectos:

- Recurrencia en errores o actos indebidos:

¿Son frecuentes y relevantes los errores administrativos y operativos? ¿Es frecuente la incidencia en actos indebidos, fraudes o irregularidades?

Es importante considerar que es más económico, y con un cúmulo de beneficios, prevenir que corregir.

- Debemos tener confianza en la función de auditoría interna: la evolución y el desarrollo que ha alcanzado la profesión de auditoría interna, producto de un esfuerzo firme y sostenido, la han hecho acreedora de merecer la confianza de quienes creen y se apoyan en sus servicios.

- La auditoría interna surge de la necesidad del gobierno corporativo de reforzar las áreas de control interno de una organización, para tratar de disminuir y evitar riesgos, tratar de evitar y prevenir fraudes mediante la administración adecuada de los riesgos y el debido cumplimiento de la responsabilidad del gobierno corporativo.

