



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ARAGÓN

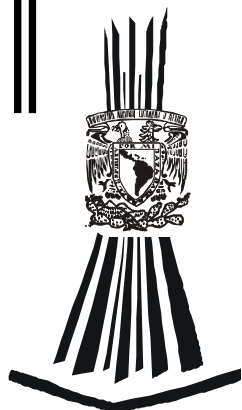
LICENCIATURA EN DERECHO
TRABAJO POR ESCRITO QUE PRESENTA:

ORTEGA HERNÁNDEZ SILVIA NAYELI

TEMA DEL TRABAJO:

**PROBLEMÁTICA QUE SURGE POR LA
FALTA DE ESPECIFICACIÓN EN EL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
RESPECTO AL ESTADO FINANCIERO A
DICTAMINAR.**

EN LA MODALIDAD DE "SEMINARIO DE
TITULACIÓN COLECTIVA"
PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADA EN
DERECHO



FES Aragón

Netzahualcóyotl México, 2010



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**PROBLEMÁTICA QUE SURGE POR LA FALTA DE ESPECIFICACIÓN EN EL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RESPECTO AL ESTADO
FINANCIERO A DICTAMINAR**

PÁGINA

ÍNDICE.....
....I

INTRODUCCIÓN.....
.III

CAPÍTULO 1

ASPECTOS GENERALES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.1 CONTABILIDAD.....
....1

1.1.1 Elementos.....
..3

1.1.2 Principios
Contables.....4

1.2 ESTADOS
FINANCIEROS.....6

1.2.1 Clasificación.....
...6

1.2.2 Tipos.....
...7

1.2.3 Normas de Información
Financiera.....8

1.2.4 Dictamen.....
10

1.3 OBLIGACIÓN FISCAL
CONTABLE.....11

1.4 SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
(SHCP).....12

1.4.1	Funciones.....	13
1.4.2	Estructura.....	14
1.5	SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARÍA.....	18
1.5.1	Funciones.....	18
1.5.2	Estructura.....	19

CAPÍTULO 2

FUNDAMENTO LEGAL DE LA OBLIGACIÓN DE REALIZAR Y DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1	CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	2
2.2	CÓDIGO DE COMERCIO.....	25
2.3	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	26
2.4	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	26
2.5	REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	26
2.6	REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	28

CAPÍTULO 3

**ANÁLISIS JURÍDICO CONTABLE DE LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINAR LOS
ESTADOS FINANCIEROS**

3.1	OBLIGACIÓN DE DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	32
3.2	LA FALTA DE ESPECIFICACIÓN EN LA LEY RESPECTO DEL ESTADO FINANCIERO A DICTAMINAR.....	33
3.3	NECESIDAD DE ESPECIFICAR EL NOMBRE DEL ESTADO FINANCIERO QUE SE DEBE DE DICTAMINAR.....	36
3.4	REFORMA A LOS ARTÍCULOS 32-A Y 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	.38
	CONCLUSIONES.....	.43
	FUENTES CONSULTADAS.....	45

INTRODUCCIÓN

El objeto principal del presente trabajo de investigación es especificar y delimitar algunos aspectos que establece la legislación fiscal mexicana, acerca de la obligación jurídico contable de realizar el dictamen a los estados financieros, la cual se encuentra fundamentada en el artículo 32-A del Código Fiscal Federal, que obliga a presentarlo ante el Servicio de Administración Tributaria debiendo de cumplir ciertos requisitos; los cuales se encuentran establecidos en el artículo 52 del mismo Código.

La presente tesina se divide en tres capítulos, en el primero, titulado “Aspectos Generales de los Estados Financieros”, se mencionan aspectos generales de la contabilidad, como lo es el concepto, principios, elementos, Estados Financieros, mismos que la ley fiscal obliga a dictaminar y presentar al termino del ejercicio fiscal para que el Fisco Federal pueda determinar su crédito fiscal que les corresponda pagar. De esta forma se establece que los Estados Financieros - en este caso el Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias- además de ser catalogados por la teoría como principales, presentan sus diferencias en cuanto a la información financiera que arrojan al ser realizados y utilizados por este ente financiero, de la misma manera se hace mención del estado de variaciones en el capital contable, y estado de flujo de efectivo.

El capítulo 2 es denominado “Fundamento Legal de la Obligación de Realizar y Dictaminar los Estados Financieros,” en el cual se plasman aquellos artículos de las leyes que se relacionan con el tema de manera jerárquica, empezando por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos hasta concluir con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que le dan sustento a esta obligación jurídico tributaria.

Por último, se señala en el capítulo 3, titulado “Análisis Jurídico Contable de la Obligación de Dictaminar los Estados Financieros,” la necesidad de que en las leyes fiscales se especifique los estados financieros que se deben de realizar y dictaminar los entes económicos obligados a presentarlos, proponiendo que el estado financiero a dictaminar sea el Estado de Pérdidas y Ganancias por los motivos y razones que se presentan en esta investigación, así como las

ventajas que trae consigo el que se dictamine dicho documento. En el desarrollo de la presente investigación se utilizó el método de investigación deductivo pues parte de los conceptos más generales de la contabilidad, para llegar al punto particular que es la dictaminación de los Estados Financieros; además que también es una investigación propositiva pues se establece una vertiente a la problemática planteada. De la misma manera fue necesario aplicar la hermenéutica jurídica al interpretar algunos textos legales para poder emitir los comentarios pertinentes y no salirnos del razonamiento, que realizó el legislador al momento de efectuar los ordenamientos legales.

Como en todo trabajo de investigación, para poder alcanzar el objetivo principal, fue necesario seguir una serie de pasos y técnicas que ayudarán a desentrañar el objeto del mismo; por tal motivo se tuvo que utilizar la interpretación doctrinal, y no sólo literal de la misma ley, puesto que como herramienta intelectual la interpretación nos puede dar un panorama exacto y propio, y así mismo amplio, dependiendo de cómo se maneje en este sentido, la interpretación que se utilizó fue la gramatical, es decir, la investigación se ciñó a lo estrictamente señalado en la ley fiscal, así como de la interpretación sistemática, es decir como en todo sistema normativo la ley fiscal forma parte de un todo en el cual la norma superior determinó su contenido. De esta forma la investigación comenzó desde el fundamento constitucional de la obligación jurídico tributaria, de igual manera se utilizó el método jurídico propositivo ya que se realizó un estudio en la ley fiscal, determinando de manera personal una falla en cuanto a la especificación del Estado Financiero a Dictaminar señalado en el artículo 32- A del Código fiscal Federal y de esta circunstancia poder mencionar los contras que pudiera tener para el fisco federal el dejar así esta laguna, así como las ventajas que traería el subsanarla en la ley fiscal.

CAPÍTULO 1

ASPECTOS GENERALES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.1 CONTABILIDAD

La contabilidad es definida como “La disciplina que enseña las normas y procedimientos para analizar, clasificar y registrar las operaciones efectuadas por entidades económicas integradas por un solo individuo, o constituidas bajo la forma de sociedades con actividades comerciales, industriales, bancarias, o de carácter cultural, científico, deportivo, religioso, sindical, gubernamental, etc. y que sirve de base para elaborar información financiera que sea de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.”¹

Además, es una disciplina y es un técnica, ya que estas palabras contemplan el arte y la ciencia, pues la contabilidad como “ técnica realiza un conjunto de procedimientos y recursos que complementan a esta ciencia al momento de realizar el registro de las operaciones, como arte la contabilidad sigue preceptos y reglas para llegar a la perfección y finalmente como ciencia se auxilia del método científico para visualizar todos y cada uno de los registros ayudándose de la observación y el razonamiento sistemático.”² Por lo tanto, la contabilidad por naturaleza puede ser un arte, una ciencia, una técnica y una disciplina ya que complementan y coadyuvan para lograr su mejor desempeño dentro de las entidades económicas.

En la definición descrita anteriormente, se hace referencia a otros conceptos importantes que integran la contabilidad, como la información financiera, la cual debe de entenderse como “los registros cuantitativos, expresados en unidades monetarias, y descriptivas, que muestran la posición y el desempeño financiero de una entidad, cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de decisiones económicas.”³ Es decir, son todos aquellos datos que la entidad va arrojando a lo largo de su desarrollo y en los cuales se refleja su

¹ LARA FLORES, Elías, PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Vigésima Edición, Trillas, México, 2006, página 11.

² Idem.

³ Ibidem, página 12.

evolución; ya sea positiva o negativa; todo esto encaminado a que se tomen las mejores decisiones. Así entonces, toda entidad económica se debe de entender como aquellas instituciones públicas y privadas, que llevarán a cabo los registros para recabar la información financiera contable.

Los objetivos de la contabilidad como lo menciona José Garza Rodríguez son los siguientes:

- “Dar a conocer el estado económico financiero de la entidad económica.
- Tomar las mejores decisiones para esa entidad económica.
- Comprobar con la documentación correspondiente todas las operaciones llevadas a cabo.
- Fijar y mantener un control interno y externo.
- Compara la información mes con mes y año con año.”⁴

Por tal motivo, el objeto de la contabilidad es obtener y allegarse de toda la información para tener conocimiento de las actividades comerciales de la entidad económica. Por lo que respecta a la finalidad de la contabilidad es tener un control tanto de las pérdidas y ganancias de ese ente económico lo cual se traduce en activos y pasivos mismos que servirán, para cumplir con la obligación que enmarca nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV que a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. “

De lo anterior, se deduce que la finalidad principal de la contabilidad es tener clara la situación financiera de un ente económico, para que contribuya cumpliendo con los principios de proporcionalidad y equidad.

⁴ GARZA RODRIGUEZ, José, CONTABILIDAD PARA LICENCIATURAS, Tomo I, quinta reimpresión, CECSA, México, 2006, página 12.

1.1.1. Elementos

Los elementos básicos y necesarios para conocer la información financiera contable de cualquier ente económico son: “Activos, Pasivos y Capitales. El activo Representa los bienes, derechos y recursos propiedad de la entidad económica (Ingresos)”.⁵ Cabe aclarar que no todos los activos son iguales, porque tienen distintas finalidades. Los activos se clasifican en:

- “**Disponible:** cantidad de bienes utilizables en cualquier momento por el ente económico
- **Circulante:** Conjunto de bienes y derechos que se convertirán en dinero en menos de un año y sin garantía real. Ejemplo: caja, bancos, cuentas por cobrar, documentos por cobrar, mercancías.
- **Fijo:** Ingresos que se representan en documentos por cobrar a más de un año con garantía real. Ejemplo terrenos, edificios, maquinaria, equipo mobiliario, depósitos en garantía, documentos por pagar a largo plazo, etc.
- **Diferido:** Ingresos que se obtienen por algún pago por adelantado. Ejemplo: inversiones en investigaciones, instalaciones, gastos pagados por adelantado, como rentas, seguros, intereses, anticipo a proveedores, etc.”⁶

Por otra parte, los pasivos representan las deudas y obligaciones a cargo de la empresa, y son mejor conocidos como egresos al igual que los activos se clasifican en diferentes formas como son:

⁵ LARA FLORES, Elías, PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Décima séptima edición, TRILLAS, México, página 4. [En línea]. <http://www.economia.unam.mx/pasoapaso/pdf/apuntescontabilidad.pdf>. 31 de Agosto de 2010. 23:54.

⁶ Idem.

- **“Circulante:** egresos que va a tener el ente económico en menos de un año y sin garantía real. Ejemplo: sueldos por pagar, proveedores, acreedores diversos, préstamos bancarios, etc.
- **Fijo:** egresos que se representan en documentos por cobrar a más de un año con garantía real. Ejemplo Hipotecas por pagar, documentos por pagar a largo plazo.
- **Diferido:** egresos por algún cobro por adelantado y se tiene la obligación de proporcionar algún servicio. Ejemplo: rentas cobradas por anticipado, sueldos cobrados por adelantado, intereses cobrados por anticipado etc.”⁷

Finalmente, el tercer elemento de la contabilidad es el capital, mismo que se define como la cantidad de dinero con la que realmente cuenta un ente económico y resulta de la diferencia entre activo y pasivo a través de la fórmula $C=A-P$. Al igual que los elementos anteriores tiene diferentes modalidades, siendo las siguientes:

- **“Social:** Integrado por la aportación de los socios siempre y cuando esté estático.
- **En giro:** Integrado por la aportación de los socios siempre y cuando ya tenga fluctuaciones, es decir, cuando el ente económico empiece a trabajarlo.
- **Contable:** Integrado por la aportación de los socios el cual empieza a tener fluctuaciones, (mismo que el capital en giro), pero que se encuentra en receso financiero.”⁸

1.1.2. Principios Contables.

Son elementos conceptuales que soportan el ejercicio y práctica de la profesión de la Contaduría Pública. Para efectos de la tesina sólo se indican los que son aceptados por el Colegio de Contadores en el Boletín B-10 que se encuentran agrupados en cuatro categorías:

⁷ Idem.

⁸ GARZA RODRIGUEZ, José, Op. Cit; página .25, 26.

➤ Principios que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros, mismos que se refieren sobre todo a la estructura básica de la contabilidad, se dividen en:

- **Entidad.-** “Identifica si es una persona física, moral, determina su personalidad jurídica propia con independencia de la de sus socios en caso de ser persona moral.
- **Periodo Contable.-** Una vez que ya se identificó la entidad, se establecerán los términos bajo los cuales va a tributar, en el ejercicio contable correspondiente para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público como lo señala nuestra Constitución Política Mexicana.
- **Realización.-** Se deben de registrar todas las transacciones que se hayan realizado tanto internas como externas para poder identificarlas y cuantificarlas razonablemente.”⁹

➤ Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y sus presentaciones, los cuales consisten en revisar todo el historial contable de la entidad, y se dividen en:

- **Valor histórico original.-** Este principio establece, que “Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable de ello se haga al momento en que se considere realizadas contablemente.”¹⁰

Se debe de anotar la historia financiera, pasada, presente, para poder determinar su futuro.

- **“Negocio en marcha.-** Establece que la contabilidad debe de arrojar si esa entidad va teniendo ganancias o pérdidas, para conocer la situación financiera del negocio, y así pasar a la toma de decisiones por parte de los accionistas y acordar su futuro.

⁹ Ibidem, página. 34.

¹⁰ Ibidem, página. 38.

- **Dualidad económica.**- La contabilidad se debe de anotar desde dos puntos de vista, acreedor y deudor, es decir deben de manejar los mismos términos y manejar los mismos números por las transacciones realizadas.”¹¹
- Principio que se refiere a la información, es decir, establecer los requisitos que deberán seguir los registros contables es:
 - **Revelación suficiente.**- Este principio establece que la información contable debe de registrarse en forma clara y comprensible y a su vez resaltar aquellos datos o acontecimientos cuya significado sea de vital importancia.
 - Principios generales del sistema, que se refieren a establecer un marco jerárquico de importancia, los cuales, son:
 - **Importancia relativa.**- Todos los registros contables son importantes, pero cuando se agrega lo relativo quiere decir, que se le debe dar más importancia a lo de mas numerario. La información financiera que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.
 - **Comparabilidad** (antes consistencia).- Se refiere a que todo registro que se lleve a cabo seguirá un procedimiento, “mismo que será el mismo para cada transacción que se realice de la misma manera, estableciendo que a registro igual procedimiento igual y puedan compararse.”¹²

1.2 ESTADOS FINANCIEROS

Los Estados Financieros, sin duda alguna como concepto fundamental de este trabajo de investigación jurídico contable que se tiene que definir y establecer, son “aquellos que proporcionan la información Fundamental sobre la situación financiera y los resultados de una entidad económica, por ello representan la información que el usuario en general requiere para la toma de decisiones económicas. La información debe ser confiable, relevante,

¹¹ Idem.

¹² GARZA RODRIGUEZ, José, Op.cit; página 38.

comparable y comprensible”.¹³ En muchos casos al mencionar los Estados Financieros hace referencia a “Ciertos documentos que contienen información sobre la gestión administrativa de una entidad productora de bienes y /o servicios, expresada, dicha información, en términos monetarios, en dinero.”¹⁴ Mismos conceptos, hablan de documentos de contenido financiero para la toma de decisiones los cuales atienden a un orden de jerárquico.

1.2.1 Clasificación.

Los Estados Financieros pueden ser o clasificarse en “primarios o principales y secundarios, se les clasifica así, por el grado de importancia de la información financiera que arrojan y que son de gran importancia para la entidad económica. Los primeros son la base que se puedan realizar varios secundarios, además que el Código Fiscal de la Federación y su reglamento los obliga a llevarlos a cabo. Los secundarios son aquellos derivados de los estados financieros básicos, proporcionan información analítica o de detalle sobre estos, no por ser secundarios tienen menos importancia.

Por lo menos para el ente no es así, ya que le ayudan a llevar un mejor control interno y externo de sí mismo para la toma de decisiones.”¹⁵

1.2.2 Tipos

Atendiendo a su clasificación, los Estados Financieros son de diferentes tipos, dentro de los primarios se encuentran:

a) **Balance General.-** “Es un estado Financiero contable, que nos muestra el importe total de los bienes y derechos con que cuenta el negocio, así como el importe total de las deudas y obligaciones que tiene el negocio con terceros y con

¹³ LARA FLORES, Elías, PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Vigésima Edición, Op. Cit; Página 50.

¹⁴ CASTILLO DELGADILLO, Héctor. FINANZAS PARA “NO FINANCIEROS” segunda edición, Trillas, México, 2009, página 11.

¹⁵ DELGADILLO, Luis Humberto, PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO, cuarta edición, Limusa, México, 2005. página 91.

los socios accionistas a una fecha determinada”¹⁶. Este concepto es muy amplio, pero a la vez muy preciso y claro ya que especifica los elementos de dicho balance.

b) **El estado de resultados o estado de pérdidas y ganancias.** “Muestra la utilidad o pérdida obtenida por la entidad económica durante un periodo determinado, mediante la realización de los elementos que le dieron origen.”¹⁷ En este concepto como el anterior también se hace mención de ciertos elementos y cualidades que representa este tipo de balance.

Sólo algunos de los tipos de estados financieros secundarios que varios entes económicos realizan, para estar al tanto de su situación financiera, pero que sin embargo no son objeto de explicación de este trabajo por lo cual no los estudiare más a fondo.

- **“Balance comparativo.-** Compara dos balances generales, pero de diferentes fechas, uno será el más actual y el segundo será de una fecha anterior al actual.
- **Estados comparativos.-** Compara dos estados de pérdidas y ganancias, pero de diferentes fechas. , uno será el más actual y el segundo será de una fecha anterior al actual.”¹⁸
- **“Balanza de comprobación.-** Es un estado contable que se formula periódicamente, por lo general al fin de cada mes, para comprobar que la totalidad de los cargos es igual a la totalidad de los abonos hechos en los libros durante cierto periodo.”¹⁹

¹⁶ GARZA RODRIGUEZ, José, Óp. Cit. página 37.

¹⁷ LARA FLORES, Elías PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Vigésima Edición Op. Cit; página. 88.

¹⁸ CASTILLO DELGADILLO, Héctor, Op. Cit; página.23.

¹⁹ SOTO, Lauro. BALANZA DE COMPROBACIÓN, Edit. Mitecnológico.com, Ensenada Baja California, México, [En línea]. <http://www.mitecnologico.com/Main/BalanzaDeComprobacion>. 01 de septiembre de 2010 .18:45 PM.

- **“Estado de flujos de efectivo.-** es el estado financiero que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación.”²⁰
- **Estado de variación en el capital contable.-** es el estado que tiene por objeto presentar información relevante sobre los movimientos en la inversión de los accionistas durante un periodo determinado. Por consiguiente, dicho estado financiero mostrará el incremento o decremento en el patrimonio del ente económico derivado de dos tipos de movimientos: inherentes a las decisiones de los accionistas y al reconocimiento de la utilidad integral.

En términos generales, los Estados Financieros arriba señalados, sólo sirven para comparar dos documentos, pero de diferentes fechas y que solo son relevantes de manera interna para ese ente financiero.

1.2.3 Normas de Información Financiera

Las Normas de Información financiera son todos aquellos pronunciamientos conceptuales y normativos, que son emitidos por el Consejo Mexicano para la investigación y el Desarrollo de las Normas de Información Financiera (CINIF) o transferidos que regulan la información contenida en los Estados Financieros y sus notas, es el Fundamento legal de los Estados Financieros, ya que son aceptados y generalizados por toda la comunidad de información financiera.

Las Normas de información Financiera se componen de la siguiente manera:

- Las NIF, e interpretaciones de las NIF, aprobadas y emitidas por el CINIF.
- Los boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004, que no hayan sido, modificados, sustituido o derogado otras NIF y
- Las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables de manera supletoria

²⁰ CASTILLO DELGADILLO, Héctor, et al. Op. cit. página.24.

Apartados que conforman a las NIF:

- NIF conceptuales
- NIF particulares
- Interpretaciones a las NIF

1.2.4 El Dictamen

En términos generales, se define al Dictamen como la “Opinión o consejo que el perito en cualquier ciencia o arte formula, verbalmente o por escrito acerca de una cuestión de su especialidad, previo requerimiento de las personas interesadas o de una autoridad de cualquier orden.”²¹ En materia contable, el dictamen “es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizados sobre los estados financieros de la entidad que se trate.”²²

Por tal motivo, el dictamen es el examen que realizan los contadores a los estados financieros, para cerciorarse que sí presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, mismo que es necesario por así establecerlo en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A, en donde se impone la obligación a los grandes contribuyentes de dictaminar sus estados financieros.

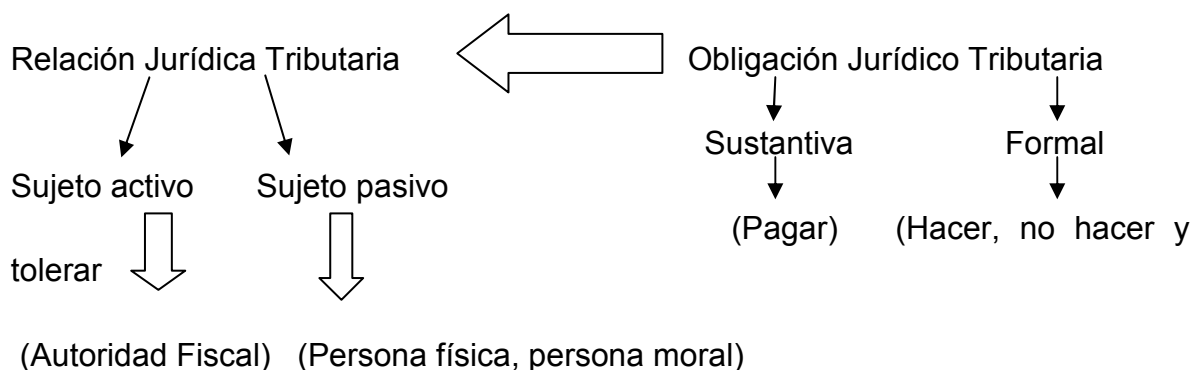
1.3 OBLIGACIÓN FISCAL CONTABLE

La obligación fiscal se refiere al vínculo jurídico que constriñe a dos partes, una acreedora y una deudora. Bajo estos términos, el autor Humberto Delgadillo considera como “obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud

²¹ DE PINA, Rafael, DE PINA VARA, Rafael. DICCIONARIO DE DERECHO. Trigésima cuarta Edición. Porrúa, México 2005, página 248.

²² GUTIERREZ, Cristina Alma. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. [En línea]. <http://www.monografias.com/trabajos14/dictamen-auditor/dictamen-auditor.shtml>. 22 de septiembre de 2010.11:30.A.M.

de la sujeción de una persona a un mandato legal”.²³ Este mismo autor hace un enlace entre lo que se entiende por Relación Jurídico Tributaria y Obligación Jurídico Tributaria, explicando que el primer concepto es más amplio que el segundo ya que si bien es cierto también es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria, esta definición engloba tanto a derechos como a las obligaciones. Para un mejor entendimiento, se presenta el siguiente diagrama.



Los elementos que forman parte de la obligación tributaria se traducen en un dar, hacer, no hacer, y tolerar, las cuales se clasifican de la siguiente manera:

- Obligaciones Formales, como inscribirse en determinados registros o llevar controles, o como no destruir documentación o no llevar los sistemas de contabilidad obligados, presentar los estados financieros exigidos por la ley entre otros tantos. (Sin estos la recaudación no se podría realizar).
- Obligaciones Sustantivas es sin duda una obligación que se puede definir como “La cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena”²⁴; es decir, es el objeto sustancial de la obligación tributaria la de llegar a cubrir lo del gasto público de la federación y cumplir con lo previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV (Dar).

²³ DELGADILLO, Luis Humberto. Op.cit; página. 91.

²⁴ Ibidem, página. 94.

Ahora bien, dado la explicación anterior queda mencionar, que como sujeto acreedor o activo será casi siempre el Estado y como sujeto deudor o pasivo, en la mayoría de las ocasiones será cualquier persona física o moral que realice el hecho imponible., el cual se entiende como la descripción legal que al ser realizada genere la obligación tributaria y que está previsto en la ley, entonces “es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal”²⁵; el hecho generador es la materialización de esta hipótesis normativa.

De tal forma, la obligación fiscal conlleva la obligación contable puesto que formalmente se deben de presentar los libros de contabilidad y de actas, así como los estados financieros, ya que su omisión o autorización extemporánea traerá consigo una serie de infracciones, reguladas por el Código Fiscal de la Federación.

1.4 SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP)

El artículo 90 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, menciona que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal. La primera estará compuesta por la Secretarías de Estado, la Consejería Jurídica y la segunda estará integrada por las empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito de seguros, fianzas así como de fideicomisos. Respecto a la Centralizada, es el presente estudio debido a que una de esas secretarías es la de Hacienda y Crédito Público, coadyuva al Poder Ejecutivo Federal en el despacho de asuntos de orden administrativo de su competencia, formando nexos con las demás Secretarías de Estado y las entidades paraestatales siendo su principal objetivo llevar el mejor manejo de la Administración Pública Federal, con fundamento en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

1.4.1 Funciones

²⁵ Idem.

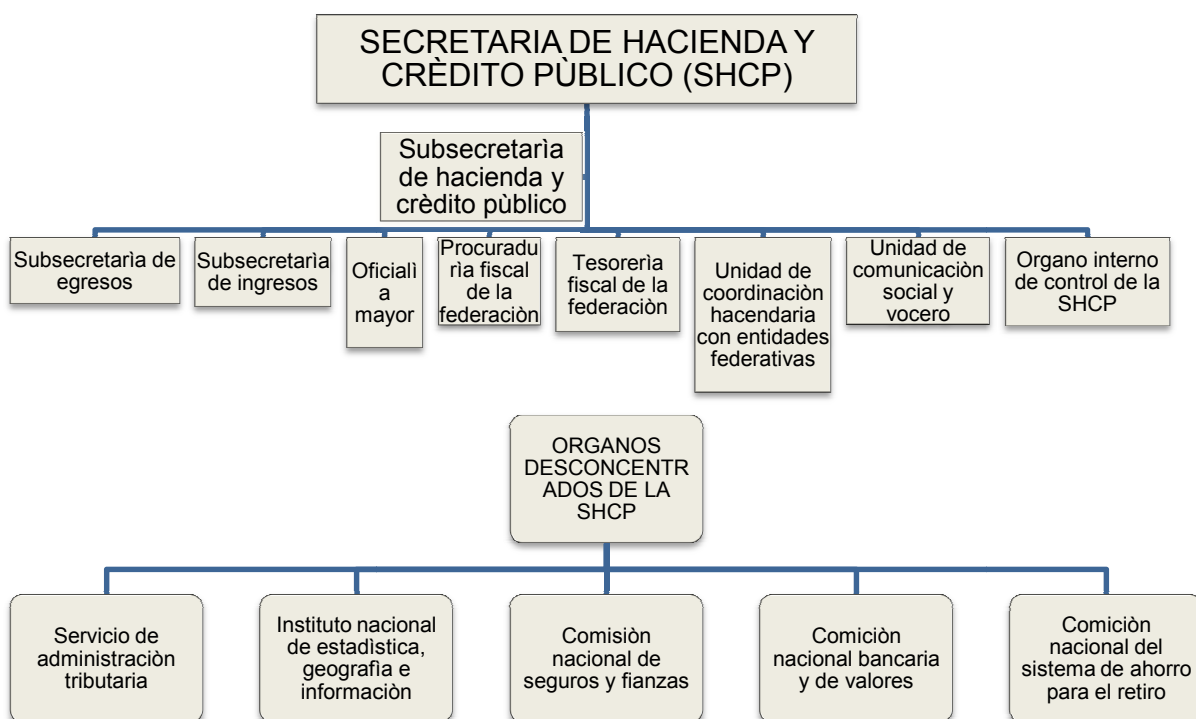
La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de entre tantas funciones que le encomienda el artículo 31 de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sólo hace alusión a algunas de ellas; que no son ni más ni menos importantes, pero sí tienen relación más directa con el desarrollo del presente trabajo.

- “Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal.
- Manejar la deuda pública de la Federación.
- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.
- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito.
- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría.
- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.
- Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro.

- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como programación, presupuestación, contabilidad y evaluación.²⁶

1.4.2 Estructura

Para llevar a cabo dichas funciones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene una organización adecuada, según lo establece en “su organigrama publicado en la página oficial de internet, y es el siguiente:²⁷



Sus atribuciones y la organización de asuntos serán, de acuerdo a lo que establezca el artículo 2º del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tal y como lo dispone el artículo 7º del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público “el titular de la Subsecretaría de Hacienda y

²⁶ SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. 2010, ESTRUCTURA ORGANICA DE LA SHCP, Disponible en: http://www.hacienda.gob.mx/LASHCP/organigrama_directorio/flash/swf/organigrama.aspx. 31 de agosto de 2010. 19:35. PM.

²⁷ Idem.

Crédito Público; así como el titular de la Subsecretaría de egresos y de ingresos trabajarán en conjunto y por lo tanto sus funciones serán las mismas para sus subsecretarios, lo único que lo diferencia es que una subsecretaría tratará asuntos de egresos y la otra de ingresos; sin embargo, tendrán las siguientes funciones que se reducen a programar, organizar, dirigir y evaluar las actividades de las unidades administrativas a ellos adscritas, conforme a los lineamientos que determine el Secretario; así como recibir en acuerdo a los titulares de las unidades administrativas de su adscripción y resolver los asuntos que sean competencia de las mismas. Formular el anteproyecto de presupuesto de las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad; y

Hacer estudios sobre organización de las unidades administrativas a su cargo y proponer las medidas que procedan.

Conforme lo que establece el artículo 8º del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Oficialía Mayor se encargará de proporcionar en el ámbito de su competencia el apoyo administrativo que las unidades administrativas de la Secretaría requieran para programar, presupuestar, organizar y controlar el presupuesto aprobado correspondiente a los asuntos de su competencia; someter a la consideración del Secretario el proyecto de presupuesto anual y el calendario de gasto de las unidades administrativas de la Secretaría.

Compete a la Procuraduría Fiscal de la Federación; según lo señala el artículo 10 del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre tanto de ser el consejero jurídico de la Secretaría; así como, formular la documentación relativa a los proyectos de iniciativas de leyes o decretos y los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes que el Secretario proponga al Presidente de la República.

La Tesorería Fiscal de la Federación, según lo reglamenta el artículo 11 del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encargará de entre tantas cosas de formular liquidaciones de créditos fiscales que tenga radicados, y otros créditos o derechos pecuniarios a favor del Gobierno Federal,

radicados en la Tesorería de la Federación, que deba hacer efectivos, recaudar, concentrar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y otros conceptos que deba percibir el Gobierno Federal por cuenta propia o ajena, depositándolos diariamente en el Banco de México.

De acuerdo a lo que establece el artículo 13 del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Unidad de Coordinación Hacendaria con Entidades Federativas realizará de entre tantas funciones, el ser el enlace entre las Entidades Federativas y Municipios y la Secretaría, en las materias de la competencia de esta última, salvo en materia de programación y presupuesto; así como proponer, la formulación de la política de coordinación fiscal de la Federación con las Entidades Federativas y Municipios en materia de ingreso, gasto y deuda, previa opinión de las unidades administrativas de la Secretaría y del Servicio de Administración Tributaria.

La Unidad de Comunicación Social y Vocero, según lo plantea el artículo 14 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito público se encargará entre otras tantas de, diseñar políticas, programas y actividades destinadas a promover y fortalecer la imagen de la Secretaría en el país y en el extranjero, así como mantener permanentemente informados a los servidores públicos de la misma y del Servicio de Administración Tributaria sobre las actividades del Gobierno de la República y los sucesos relevantes del acontecer nacional e internacional.

De acuerdo a lo que plantea el artículo 98-A del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Órgano Interno de Control de la SHCP, se auxiliará por los titulares de las áreas de Auditoría Interna, de Auditoría de Control y Evaluación y Apoyo al Buen Gobierno, y de Responsabilidades y Quejas, designados en los mismos términos. Vigilará y sancionara el funcionamiento interno de la Secretaría y Subsecretarías, así como a los servidores públicos que ahí laboran.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para poder realizar sus funciones se auxiliará también de Organismos Desconcentrados que establece el

artículo 2º D, del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, así como en el artículo 98-B de la misma normatividad.

El artículo 98-C del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro y el Servicio de Administración Tributaria, tendrán las atribuciones que para tal efecto establezca los ordenamientos por los cuales fueron creados.

En el artículo 2º de la ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se señala que su objetivo es salvaguardar la estabilidad del Sistema Financiero Mexicano y fomentar su eficiencia y desarrollo incluyente en beneficio de la sociedad.

El artículo 2º de la ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro señala que la labor fundamental Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro., es de regular el Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) que está constituido por las cuentas individuales a nombre de los trabajadores que manejan las Afores. Vigila que se resguárdenlos recursos de los trabajadores adecuadamente.

El Reglamento Interior de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas en su artículo 1º señala que como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejercerá las facultades y atribuciones que le confieren la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, por lo tanto, se encarga de supervisar que la operación de los sectores asegurador y afianzador se apegue al marco normativo, preservando la solvencia y estabilidad financiera de las instituciones de seguros y fianzas, para garantizar los intereses del usuario.

El artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, señala algunas de sus atribuciones como recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable, así como realizar la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la

vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Y vigilar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal y aduanera de manera imparcial y transparente.

El artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito público establece que el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e información, tendrá como objetivo lograr que el Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica (SNIEG) suministre a la sociedad y al Estado información de calidad, pertinente, veraz y oportuna, a efecto de coadyuvar al desarrollo nacional, bajo los principios de accesibilidad, transparencia, objetividad e independencia

1.5 SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)

El artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT) menciona que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que para tal efecto señale esta ley así como su reglamento interno de dicho órgano. En el artículo 2º D, así como en el artículo 98-B del Reglamento Interno de la (SHCP) se establece que, para poder realizar sus funciones se auxiliará también de Órganos Desconcentrados, dentro de los que se encuentra el Servicio de Administración Tributaria.

En el artículo 2º del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria se establece que el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

1.5.1 Funciones

Las funciones del SAT, radican en la “responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras”²⁸. Además tal y como lo establece el artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria tiene entre otras las siguientes funciones:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable,
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera,
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales,
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal,
- Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria,
- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones,
- Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales,
- Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.

1.5.2 Estructura

²⁸ Vid. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2010, ¿QUÈ ES EL SAT? , [En línea]. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/quienes_somos/127_6803.html. 21 de septiembre de 2010. 12:35. PM.

Las atribuciones y la organización del Servicio de Administración Tributaria son, de acuerdo a lo que establezca el artículo 2º del Reglamento Interior del (SAT). Tal como lo establece el artículo 11 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, compete a la Administración General de Aduanas participar y proponer junto con las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el estudio y elaboración de propuestas de políticas y programas relativos al desarrollo de la franja y región fronteriza del país, al fomento de las industrias de exportación, regímenes temporales de importación o exportación, formulación de los proyectos de aranceles, cuotas compensatorias y, demás medidas de regulación y restricción al comercio exterior en los que las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público participen con otras autoridades competentes; así como establecer las políticas, lineamientos y directrices que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas y las aduanas, entre otras tantas.

A la Administración General de Servicios al Contribuyente compete según lo que establece el artículo 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, entre otras cosas, prestar, a través de diversos canales de atención a los contribuyentes, los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como darles a conocer sus derechos en materia de prevención y resolución de problemas del contribuyente y síndicos del contribuyente, recibir y atender las quejas que presenten los contribuyentes y vigilar la aplicación de los sistemas de contabilidad de los ingresos federales, de los movimientos de fondos y de la deuda pública; consolidar los estados de resultados de las operaciones relativas a los conceptos antes mencionados, en coordinación con las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público responsables de dichas funciones.

Conforme a lo que establece el artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; la Administración General de Auditoría Fiscal Federal requerirá los avisos, manifestaciones y demás documentación que,

conforme a las disposiciones fiscales y aduaneras, deban presentarse ante la misma, así como ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, solicitar, informes o documentos, para planear; así como Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, con el propósito de comprobar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales.

La Administración General de Grandes Contribuyentes, según lo reglamenta el artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se encargará de entre otras cosas de aplicar la tasa de recargos que corresponda durante el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de emitirse la liquidación determinativa del crédito fiscal, en términos del artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, asimismo como disminuir o reducir las multas que correspondan conforme a las disposiciones fiscales o aduaneras, así como Informar a la autoridad competente, la cuantificación del perjuicio sufrido por el Fisco Federal por aquellos hechos que pudieren constituir delitos fiscales o de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones. Además Requiere a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo

El artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece entre otras funciones a la Administración General Jurídica, asistir a las unidades administrativas adscritas al Servicio de Administración Tributaria, a fin de que en los procedimientos administrativos que dichas unidades lleven a cabo se cumplan las formalidades previstas en las disposiciones que los regulan, de oficio o a petición de parte, así mismo requerirá a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para el objeto antes citado.

Tal y como se establece en el artículo 25 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Administración General de Recaudación se encargará de notificar todo tipo de actos administrativos, incluyendo los que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos y solicitud de informes que emitan las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, así como habilitar a terceros para que realicen notificaciones y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, incluyendo el embargo de cuentas bancarias y de inversiones a nombre de los contribuyentes deudores y responsables solidarios, así como hacer efectivas las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal.

A la Administración General de Recursos y Servicios, según lo que establece el artículo 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, compete proponer el anteproyecto de presupuesto anual del Servicio de Administración Tributaria, con base en los anteproyectos de presupuesto y de programas presentados por las unidades administrativas, así como de los fideicomisos públicos en los que dicho órgano desconcentrado sea parte; autorizar, ejercer, rembolsar, pagar, contabilizar y vigilar el ejercicio del presupuesto asignado al Servicio de Administración Tributaria, realizar estudios

sobre la organización administrativa de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y proponer las medidas que procedan.

De acuerdo a lo que establece el artículo 30 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información, Definirá y establecerá las estrategias en materia de tecnologías de la información y comunicaciones del Servicio de Administración Tributaria y establecerá la arquitectura organizacional en materia de comunicaciones y tecnologías de la información, para los servicios que proporcione a las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

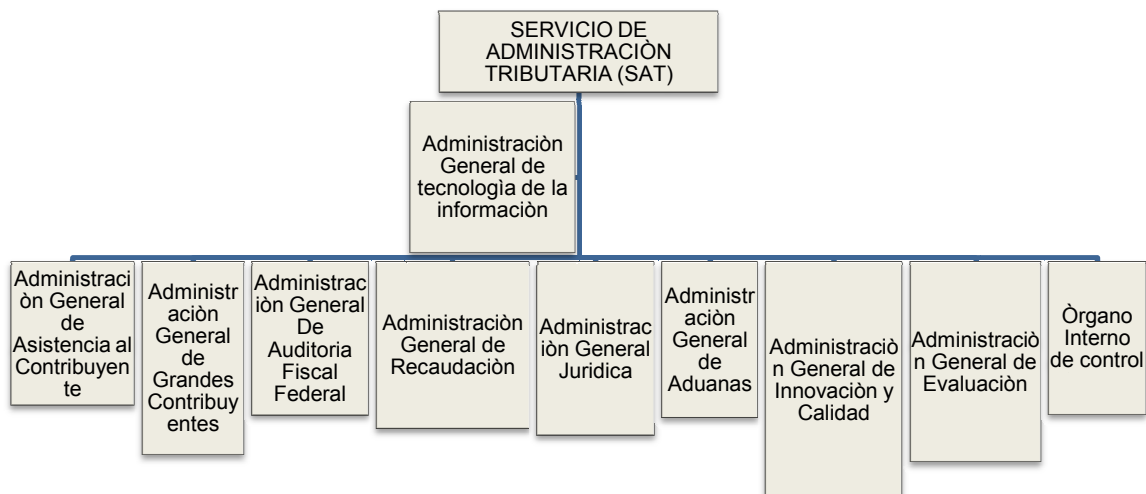
La Administración General de Evaluación según lo reglamenta el artículo 32 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, recopilará las pruebas, constancias, informes y documentación, inclusive aquellas que se encuentren almacenadas en medios electrónicos, a fin de detectar posibles desviaciones de las conductas de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, así como analizarlas y evaluarlas con carácter confidencial y, en su caso, proponer las acciones que correspondan de conformidad con las disposiciones aplicables, remitir el expediente con sus conclusiones a la Administración General Jurídica y denunciar ante el Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria los hechos que puedan constituir responsabilidades administrativas de los citados servidores públicos, así como dar seguimiento a las acciones que ejerza en la materia y coordinar la evaluación de la confiabilidad en el Servicio de Administración Tributaria, así como emitir criterios relativos a dicha materia.

Tal y como lo señala el artículo 39 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el Órgano Interno de Control se encargará de junto con los titulares de las áreas establecidas en dicha Ley y en el Reglamento Interior de

la Secretaría de la Función Pública, designados en los mismos términos del buen funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria, entre otras más.

Para llevar a cabo dichas funciones, el Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 2º del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tiene la siguiente “organización, que para un mayor entendimiento se presenta en el siguiente diagrama.”²⁹

²⁹ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.2010, ESTRUCTURA ORGANICA DEL SAT, Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/reporte_anual_2005/organigrama.html. 2 de septiembre de 2010.18:10.PM.



CAPÍTULO 2

FUNDAMENTO LEGAL DE LA OBLIGACIÓN DE REALIZAR Y DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS.

2.1 CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

En todo trabajo de investigación jurídica, es de gran importancia fundamentar cada lineamiento, tal es el caso que se debe analizar la legislación; que sustente y tenga relación directa y concreta en el caso particular de esta tesina. Por ende se deben de analizar algunos numerales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como ley fundamental que otorga derecho y obligaciones a todos sus habitantes. Intrínsecamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se ubica el artículo 31 fracción IV que a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. “

El lineamiento anterior señala la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, sin importar el nivel de gobierno. Así entonces, la contabilidad al llevar a cabo su finalidad de controlar y manejar los movimientos en las pérdidas y ganancias traducidas en activos y pasivos que durante un periodo fiscal de esa entidad económica se presentaron; le servirán para cumplir con la obligación de tributar en forma proporcional y equitativa ya que es de explorado derecho que se debe de contribuir al gasto público de acuerdo a los ingresos de los contribuyentes; claro que para ello es necesario llevar una adecuada contabilidad al realizar los estados financieros necesarios para dar cabal cumplimiento al principio de proporcionalidad y equidad.

Sin embargo, en esta fracción se deja fuera en lo que respecta a los entes económicos extranjeros, mismos que son regulados por el Código Fiscal de la Federación y que también tienen que cumplir con dicha obligación.

2.2 CÓDIGO DE COMERCIO

El Código de Comercio, como regulador de las normas mercantiles, tiene gran relación, cuando se menciona a las personas con actividades empresariales, ya sean personas físicas o morales; ante todo realizan este tipo de actividades mismas que hablando mercantilmente se denominan actos de comercio; por lo tanto, están obligados a llevar una contabilidad adecuada, y en consecuencia realizar estados financieros necesarios para conocer la situación económica de ésta, tal y como lo dispone el artículo 33 inciso C y D de la ley en estudio, mismo que a la letra reza:

“Artículo 33.- El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

...

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales...”

Del artículo anterior se desprende que las personas que realizan actividades empresariales y se catalogan como comerciantes, deberán realizar los estados financieros, necesarios para que la información financiera que se realice esté completa y así se tenga un panorama total de la situación económica de dicho ente.

2.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La materia fiscal complementa lo que se establece el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, al señalar que la obligación de contribuir al gasto público

le compete a las personas físicas y morales y en algunos casos a la Federación, sin importar si se dedican a realizar actividades empresariales y claro siempre siguiendo lo que por ley se establezca como gasto público. De lo cual se desprende que para poder realizar esta obligación adecuadamente se tendrán que llevar debidamente los registros contables para que se pueda llegar a determinar de manera fehaciente el monto a pagar.

Al realizar los estados financieros las empresas con actividades empresariales, ya como personas físicas o personas morales; al presentar los dictaminen por contador público autorizado, tal y como se señala en el artículo 32-A fracción IV párrafo cuarto, mismo donde se establecen dos clases de contribuyentes con estados financieros a dictaminar, los obligados a ello o los que opten por el dictamen; numeral que a la letra indica:

“Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

...

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

El citado artículo es una de las bases fundamentales de la razón de ser de este trabajo de investigación, ya que establece la obligación de dictaminar los estados financieros.

2.4 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La siguiente ley señala los lineamientos que deberán seguir las personas con actividades empresariales respecto del pago del impuesto sobre la renta, así como de la realización de los estados financieros, mismos que se deben de dictaminar por contador público para que sea más fidedigna la información que se arroja en ellos; dicho dictamen servirá como simple requisito para determinar el pago del Impuesto sobre la Renta. Además, tal y como lo señala la ley en mención en su capítulo VIII de las obligaciones de las personas morales, dentro de las cuales se encuentra la de dictaminar sus estados financieros, dicha obligación se tomará como si hubieran presentado su declaración anual en la cual se determinará el monto a pagar por concepto de Impuesto Sobre la Renta, por así disponerlo en el siguiente artículo:

“Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

...

VI. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se entenderá presentada la declaración a que se refiere el párrafo anterior cuando presenten el dictamen respectivo en los plazos establecidos por el citado Código.”

Así, las personas físicas obligadas o que hayan optado por dictaminar sus estados financieros, y estén obligadas a emitir su declaración anual, se tendrá por presentada esta declaración si se envía el dictamen correspondiente, mismo que no exenta a la autoridad fiscal, para el momento de que quiera ejercer sus facultades de comprobación, tal y como lo contempla el artículo 175 de la ley en comento, y reza lo siguiente:

“Artículo 175. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas. Tratándose de los contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, la declaración a que se refiere este párrafo se entenderá presentada cuando presenten el dictamen correspondiente en los plazos establecidos por el citado Código.”

No obstante, de la misma manera que se señaló anteriormente es fundamental que se especifique el Estado Financiero de Estado de Pérdidas y Ganancias que se debiese de presentar, ya que es de mas utilidad al momento de pretender analizar la situación económica de cualquier ente en un año que en este caso sería el año fiscal que comprende del 1º de enero al 31 de diciembre ya que muchos entes suelen publicar el Balance General mismo que sólo determina la situación económica de ese ente un día del año, por lo que no serviría para determinar el pago del Impuesto Sobre la Renta.

2.5 REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En este ordenamiento se dedica un solo capítulo a señalar lo referente a los dictámenes y declaratorias del contador público registrado y de las asociaciones

de contadores; por ende sólo se menciona aquellos artículos que más se apeguen al desarrollo del presente trabajo.

La ley establece los requisitos mínimos con los cuales deberán llevarse los registros contables, en su artículo 29 y relacionado con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, numerales que indican las reglas que deberán de seguir las personas obligadas a llevar la contabilidad, respecto a la formulación de los estados de posición financiera, mismo que a la letra indica:

“Artículo 29.- Para los efectos del artículo 28, fracción I del Código, los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro o procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

...

IV. Formular los estados de posición financiera.

...”

Lo anterior, señala las reglas que deberán de seguir las personas obligadas a llevar la contabilidad , respecto a la formulación de los estados de posición financiera, mismo que se maneja de forma muy general; el cual debiera de ser mas específico, y concreto como mencionar Estado de Pérdidas y Ganancias, en vez de posición financiera, debido a que como existen diversidad de documentos que son considerados como estados financieros, sin embargo unos son más eficaces que otros, en cuestión de dar a conocer el estado de un ente .

El artículo 66 señala una cuestión interesante, pues en él se denota la falta de importancia de realizar el dictamen a los estados financieros; dando pie a que si algunas personas optaron por realizarlo y no estaban obligadas pues qué bien, pero si optaron y después renunciaron a presentarlo no surtirá efecto alguno, esto sólo es aplicable para aquellos a los cuales no se le obliga solo se les da la opción de hacerlos o no; ya que para los que sí es obligatorio presentarlo se harán

acreedores a las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, dispositivo que a la letra indica:

“Artículo 66.- Para los efectos del artículo 32-A del Código, los avisos o escritos libres para optar por dictaminar estados financieros y los dictámenes de estados financieros formulados por un contador público registrado, que presenten las personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales, no surtirán efecto jurídico alguno.

Los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A, cuarto y quinto párrafos del Código, podrán renunciar a la presentación del dictamen siempre que presenten un escrito en el que comuniquen dicha situación a la autoridad fiscal competente a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen, manifestando los motivos que tuvieron para ello.

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

De igual manera que las demás disposiciones en esta materia, se maneja la dictaminación de los estados financieros, aunque este artículo es para las personas que optaron por hacerlo no estando obligadas a realizarlo, pese a lo anterior, si es necesario que se especifique qué estado financiero se tendrá que dictaminar en caso de que opten por realizar dicho dictamen.

2.6 REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal es la Unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria encargada de requerir el Dictamen de los estados financieros, revisarlo y de otorgar el registro a los

Contadores públicos para que lo lleven a cabo tal y como lo señala el artículo 17 fracción X y XV, que se transcribe a continuación:

“Artículo 17.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

...

X.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, con el propósito de comprobar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales y aduaneras; autorizar prórrogas para su presentación; emitir los oficios de observaciones y el de conclusión de la revisión, así como comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales.

...

XV.- Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar; comunicar a los contribuyentes que surte efectos o no el aviso para presentar dictamen fiscal y el propio dictamen, así como notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación con un tercero relacionado con éstos.

...”

Dicha administración se auxiliará de las demás dependencias que el Servicio de Administración Tributaria designe para los mismos efectos, por lo que adquiere la responsabilidad y obligación principal de requerir y revisar los dictámenes solicitados en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS JURÍDICO CONTABLE DE LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.1 OBLIGACIÓN DE DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS

Como se ha ido señalando durante la redacción de los dos capítulos anteriores del presente trabajo de investigación, las personas con actividades empresariales, tal como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A, les impone la obligación jurídico tributaria de dictaminar sus estados

financieros, con el fin de emitir una opinión contable, respecto de dichos documentos; tal dictamen lo realiza un profesional, siendo éste un Contador Público independiente, quien determina si dichos estados presentan y representan la situación financiera real, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La obligación de dictaminar los estados financieros seguirá las bases que para ello establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo referente al estudio a realizar por el Contador Público a los estados financieros, las autoridades fiscales lo tomará como ciertos salvo prueba en contrario y también siempre que el Contador, sea de nacionalidad mexicana o extranjera, cuente con su registro ante las autoridades fiscales además de que en el caso de los de nacionalidad mexicana, su título esté registrado ante la Secretaría de Educación Pública y sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría y que éste les otorgue una certificación contando con una antigüedad de tres años previos a su solicitud de su registro, mismos años que se les pide de experiencia en la elaboración de dictámenes, y el registro se les quitará aquellos Contadores que no realicen los dictámenes que tengan repercusiones fiscales en un periodo de 5 años contado desde el último dictamen presentado por dicho Contador, por lo que a su defensa podrá solicitar quede sin efectos la baja del padrón, pero para ello sólo tendrá un plazo de 30 días después de haberse dado por enterado. El dictamen deberá ser elaborado con imparcialidad e independencia por parte del Contador, el cual también se obliga a realizar un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente en el cual se mencionarán datos diversos que se incorporaron al dictamen y de los cuales haya que enterar a la autoridad fiscal. Dicho dictamen será entregado por medios electrónico bajo las reglas generales que establezca el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no se cumpla con lo antes previamente establecido, se procederá a aplicar las sanciones y los procedimientos correspondientes señalados en el Reglamento de Código Fiscal; sin embargo, aunque se haya llevado todo esto a cabo, la autoridad fiscal tiene todo el derecho

de ejercer sus facultades de comprobación, tales como realizar la revisión de los dictámenes dictaminados así como todos los documentos que sean parte de la contabilidad.

3.2 LA FALTA DE ESPECIFICACIÓN EN LA LEY, RESPECTO AL ESTADO FINANCIERO A DICTAMINAR


Los preceptos señalados en las leyes fiscales, tal como lo establece el artículo 32-A, y el 52 del Código Fiscal Federal, así como los que se desprenden de estos preceptos, no especifican cuál de los estados financieros se va a dictaminar. Ya que mencionan que se deberá dictaminar los estados financieros, siendo una problemática esta falta de especificación en la ley puesto que las grandes empresas obligadas a realizar dicho dictamen; al no delimitar cuál de todos los estados financieros deberán de dictaminar, lo hacen en el Balance General, mismo que por sus características, no arroja información detallada de ese ente financiero, pues sólo maneja los activos y pasivos que se tienen hasta el momento de realizar dicho balance; por lo tanto este tipo de Estado Financiero solo tiene vigencia momentánea, es decir, sólo por el momento en que se elabora, sirviendo únicamente de manera interna se conoce la situación financiera del ente económico, lo cual al ser dictaminado por el Contador Público siguiendo las reglas que al respecto señala el artículo 52 del Código Fiscal, no arroja datos que puedan servir realmente a las autoridades fiscales para determinar el crédito fiscal que se obligan a pagar. Por lo que sería mejor que se especificara que los estados financieros a dictaminar fuesen el Balance General, Estado de Variaciones en el Capital Contable, Estado de Flujo de Efectivo y el Estado de Pérdidas y Ganancias, este último que al ser también un estado financiero principal tiene características contrarias al Balance General ya que su estudio de la entidad económica es más detallado y abarca la situación financiera de todo un año de labor de esa entidad económica, por lo tanto, su vigencia es de un año, que por lo regular coincide con el año fiscal que es del 1º de enero al 31 de diciembre y del cual es más factible que se obtengan datos más fidedignos y concretos sobre la situación económica del ente a dictaminar.

Las repercusiones que trae consigo esta falta de especificación es para el SAT, ya que esta autoridad fiscal sólo se limita al estudio del dictamen e informe presentado por el Contador Público, y si éste es de un Balance General, trae como consecuencia que la autoridad le requiera de más información financiera para poder complementar y realizar la determinación correspondiente; lo cual es un trabajo extra, mismo que se puede evitar si se especificara y dictaminaran en su conjunto los cuatro estados financieros antes mencionado, que aunque no exenta a la Autoridad Fiscal a llevar a cabo sus facultades de Comprobación, sí son más específicos los datos que arroja.

Para reafirmar lo anterior, se presenta el siguiente Balance General, Estado de Pérdidas y ganancias y Estado de Variaciones en el Capital contable de la empresa CYDSA, S.A.B, de C.V.³⁰

CYDSA, S.A.B. DE C.V.		
BALANCES GENERALES		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 y 2006		
(Millones de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 2007)		
	2007	2006
ACTIVOS		
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 105	\$ 5
Fondo para reembolso a empresas de la rama química		56
Préstamos a subsidiarias	56	188
Cuentas por cobrar y otros activos	503	662
Activo circulante	664	911
Préstamos a subsidiarias	6	449
Inversión en acciones	3,543	3,358
Terrenos	86	86
Otros activos	62	62
Impuesto sobre la renta diferido	607	608
Activo total	<u>\$ 4,968</u>	<u>\$ 5,474</u>
PASIVO		
Préstamos de subsidiarias	\$ 104	\$ 311
Cuentas por pagar a subsidiarias	138	251
Otras cuentas por pagar	40	42
Pasivo a corto plazo	282	604
Cuentas por pagar a subsidiarias	282	237
Pasivo total	<u>282</u>	<u>841</u>
CAPITAL CONTABLE		
Capital social	2,848	3,852
Prima en emisión de acciones	479	479
Insuficiencia en la actualización del capital contable	(4,184)	(5,184)
Otras cuentas de capital	(78)	(33)
Utilidades retenidas	5,679	5,577
Acciones en fideicomiso	(58)	(58)
Capital contable	<u>4,686</u>	<u>4,633</u>
	<u>\$ 4,968</u>	<u>\$ 5,474</u>

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero.


Ing. Tomás González Sada
 Presidente del Consejo de Administración
 y Director General Ejecutivo


C.P. José de Jesús Montemayor Castillo
 Director de Finanzas Corporativo

³⁰ CYDSA, S.A.B, de C.V, Disponible en: http://www.cydsa.com.mx/Infodin_pdf/ReportesAnio/Cydsa%202007%20espEFDSAB.pdf. 2 de Marzo de 2011.18:46. PM.

El anterior Balance General, indica la situación financiera con la que cuenta la empresa CYDSA, S.A.B de C.V en el 2007 y en el 2006, es decir se compara dos Balances Generales, que reflejan los resultados de los dos documentos de diferentes fechas; demostrando que la situación financiera en cierto momento creció del 2006 al 2008, siendo solo un resultado momentáneo puesto que su vigencia es solo del momento en que se realizó dicho documento.

A continuación se mostrará el Estado de Pérdidas y Ganancias de la empresa CYDSA, S.A.B de C.V. ³¹

CYDSA, S.A.B. DE C.V.		
ESTADOS DE RESULTADOS		
POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 y 2006		
(Millones de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 2007, excepto cantidades de acciones y valores por acción)		
	<u>2007</u>	<u>2006</u>
Participación en resultados de subsidiarias, (neto de operaciones con subsidiarias)	\$ 143	\$ (7)
Gastos de operación	<u>(14)</u>	<u>(12)</u>
Utilidad (pérdida) de operación	129	(19)
Otros (gastos) ingresos, neto	<u>(16)</u>	<u>106</u>
Resultado integral de financiamiento:		
Gastos financieros, neto	(3)	(8)
Ganancia cambiaria		6
Pérdida monetaria	<u>(7)</u>	<u>(9)</u>
	<u>(10)</u>	<u>(11)</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta diferido	103	76
Impuesto sobre la renta diferido	<u>(1)</u>	<u>(59)</u>
Utilidad del ejercicio	<u>\$ 102</u>	<u>\$ 17</u>
Utilidad por acción común: Nota	\$ 0.36	\$ 0.06

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero.

El anterior Estado de Pérdidas y Ganancias, también es comparativo de dos documentos de diferentes fechas, de igual manera como lo hizo en el Balance General, se compara el Estado de Pérdidas y Ganancias del año 2007 y del 2006, y es aquí donde se ve claramente que durante el año 2007, la empresa creció al compararlo con el año 2006, he aquí la importancia de este Estado, pues aquí

³¹ Ídem.

realmente se puede ver la situación que presenta la empresa al ser vigente por un año, lo contrario al Balance General que solo denota el estado de la empresa en un momento dado.

Por último presento el Estado de Variaciones en el Capital Contable de la empresa CYDSA S.A.B, de C.V.

CYDSA, S.A.B. DE C.V.
ESTADOS DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE
POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 Y 2006
(Millones de pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 2007)

	Capital social	Prima en emisión de acciones	Insuficiencia en la actualización del capital contable	Otras cuentas de capital	Utilidades retenidas	Acciones en fideicomiso	Capital contable
Saldos al 1 de enero de 2006	\$ 4,612	\$ 479	\$ (5,956)	\$ (31)	\$ 5,560	\$ (58)	\$ 4,606
Aumento de capital en efectivo	47						47
Capitalización de la insuficiencia en la actualización del capital contable	(807)		807				
Pérdida integral			(35)	(2)	17		(20)
Saldos al 31 de diciembre de 2006	3,852	479	(5,184)	(33)	5,577	(58)	4,633
Capitalización en la insuficiencia en la actualización del capital contable	(1,004)		1,004				
Utilidad integral			(4)	(45)	102		53
Saldos al 31 de diciembre de 2007	\$ 2,848	\$ 479	\$ (4,184)	\$ (78)	\$ 5,679	\$ (58)	\$ 4,686

Las notas son parte integrante de este estado financiero.

3.3 NECESIDAD DE ESPECIFICAR EL NOMBRE DEL ESTADO FINANCIERO QUE SE DEBE DE DICTAMINAR

La obligación de dictaminar los estados financieros no se encuentra específica, sobre qué documento se va a realizar la dictaminación correspondiente y es aquí entonces donde se denota una laguna en la ley, ya que una empresa puede realizar un sinfín de Estados financieros, pero sería importante también que se indique cuales son los que se deben de presentar; de tal forma que por sus características arrojen los resultados más específicos de tal manera que se propone que los estados financieros a dictaminar sean tanto el Balance General,

el Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Variaciones en el Capital contable y Estado de Flujo de Efectivo de tal forma que se obtenga información completa del comportamiento económico y financiero de un ente en un año.

La mayoría de las empresas optan por dictaminar el Balance General que por sus características sólo da a conocer el estado de la empresa en un día del año, pero esta imposición sólo alude aquellos objeto del ejercicio fiscal, es decir, aquellos estados que se van a presentar al fisco federal para que se pueda determinar lo que al respecto le corresponde contribuir; siendo obligatorio para unos y optativo para otros, tal y como ha quedado descrito en hojas anteriores; se cree que es fundamental que se especifique los cuatro Estados Financieros antes señalados que se debiesen de presentar, ya que es de mas utilidad al momento de pretender analizar la situación económica de cualquier ente en un año que en este caso sería el año fiscal que comprende del 1º de enero al 31 de diciembre, ya que muchos entes suelen publicar el Balance General mismo que sólo determina la situación económica de ese ente un día del año, en consecuencia no sirve para determinar el pago del Impuesto sobre la Renta y otras contribuciones.

Por ello es que surge la necesidad de reformar los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación en razón de determinar el Estado financiero que se tiene que dictaminar así la autoridad fiscal podrá verificar haciendo uso de sus facultades de comprobación si la información expresa en el Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de variaciones en el Capital contable y Estado de Flujo de Efectivo ya dictaminados por el contador público y enterado al fisco en concepto de pago de contribuciones a su cargo son las correctas, ya que los datos arrojados en el mismo se presumirán ciertos salvo prueba en contrario. Esto significa “que la autoridad fiscal deberá dirigirse en primer término al contador público que lo formuló y sólo que éste no pueda proporcionar los datos, documentación o informes que le solicite la autoridad fiscal o ésta observe

irregularidades que el contador no pueda explicar entonces se dirigirá al contribuyente y en ese momento iniciara sus facultades de comprobación”³²

3.4 REFORMA AL ARTÍCULO 32-A Y 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Atendiendo a la propuesta de especificar en la ley, lo referente a la obligación de realizar y presentar los estados financieros al (SAT), para que se determine su crédito correspondiente de la entidad económica, es importante señalar que se tendrían que reformar los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación que son la base que sustenta esta obligación jurídico fiscal, y que manejan el término de ESTADOS FINANCIEROS, consistiendo la reforma en expresar BALANCE GENERAL, ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS, ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE Y ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO es decir, delimitando ahora sí los estados financieros a dictaminar, no dejando a un lado que también traería como consecuencia la modificación e incluso la derogación de otros artículos de las demás leyes fiscales que reglamenten o que sustentan esta misma obligación. Por tal motivo se propone aplicar la reforma de la siguiente manera:

<u>ACTUAL</u>	<u>PROPUESTA</u>
<p>Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.</p> <p>En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados</p>	<p>Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus Estados Financieros, Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo por contador público</p>

³²MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, Tercera Edición, Porrúa, México, 2005.

financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus **estados financieros**.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus **estados financieros**, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus **estados financieros** por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus **estados financieros** a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del

autorizado.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus Estados Financieros, **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo** del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus Estados Financieros, **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo**.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus Estados Financieros, **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo** a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus Estados Financieros, **Balance**

ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción.

Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus **estados financieros** por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes al día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.

General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus Estados Financieros, **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo**, a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción

Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus Estados Financieros **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo**, por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes

	<p>al día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.</p>
--	--

Asimismo, es necesario reformar el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, el cual menciona los requisitos que deberá de cubrir la Dictaminación, quedando de la siguiente forma:

<p>Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:</p> <p>El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores</p>	<p>Artículo 52.- Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los Estados Financieros, Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo, de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:</p> <p>El registro otorgado a los</p>
--	--

públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquéllos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre **los estados financieros** de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

Quando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los **estados financieros** del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.

contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquéllos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los Estados Financieros, **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo** de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

Quando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada de los Estados Financieros, **Balance General, Estado De Pérdidas Y Ganancias, Estado De**

	Variaciones en el Capital Contable y Estado de Flujo de efectivo , del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.
--	--

La anterior propuesta de reformar los artículos antes mencionados, presenta la posibilidad de especificar y concretizar la obligación jurídica tributaria de llevar a cabo la dictaminación a los Estados Financieros, siendo éstos el Balance general, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Variaciones en el Capital Contable, y el Estado de Flujo de Efectivo, por ser los que arrojan los datos más generales y específicos de la situación financiera de una entidad económica; por lo tanto es de más utilidad para el Fisco Federal al momento de realizar la determinación del crédito fiscal, ya que los datos que se especifican en este tipo de Estado Financiero coincide con el año fiscal y sería más factible realizar una determinación del crédito fiscal más adecuada para este ente económico, que por lo general son grandes empresas las cuales, al dejarles abierta la posibilidad de dictaminar cualquier estado financiero, pues dictaminan el que demuestre una situación financiera menos favorecedora para sí mismos.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El dictamen a los estados financieros realizado por contador público autorizado, es un requisito obligatorio para unas entidades y optativo para otras por así establecerlo la ley fiscal dando la libertad de que las entidades económicas dictaminen cualquier estado financiero que a su criterio sea el más conveniente.

SEGUNDA. Actualmente la dictaminación de los estados financieros que realizan y presentan las grandes empresas que están obligadas a presentarlo ante el SAT; es el que realizan del Balance General, por no especificar la ley fiscal cuál de todos los estados financieros conviene más dictaminar, para el caso de poder determinar mejor el crédito fiscal correspondiente.

TERCERA. Hoy en día las grandes empresas tratan de buscar la manera de contribuir menos al fisco federal; aunque sus ingresos sean multimillonarios; por tal motivo utilizan al Balance General como la forma ideal de caer en elusión fiscal pues, dicho documento sólo presenta el comportamiento de la empresa en un solo momento, pues lo que hacen es dictaminar el Balance General que más le convenga presentar.

CUARTA. Actualmente la cuarta facultad de comprobación de la autoridad fiscal consiste en revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros que tengan repercusión para efectos fiscales de los contribuyentes en cualquier momento que la misma autoridad lo crea conveniente.

QUINTA. El propósito de realizar y de dictaminar los Estados Financieros es la de proveer información de una entidad económica acerca de su situación financiera que son útiles para el contribuyente en la toma de decisiones y al momento de cumplir con su obligación jurídica tributaria, pero también es benéfico para el Fisco Federal.

SEXTA. El Estado de Pérdidas y Ganancias es un estado financiero completo porque emite criterios para medir ingresos, gastos, pérdidas y ganancias de un ente económico los cuales deben de ser coherentes ya que las ganancias y las pérdidas son, respectivamente, incrementos y reducciones, pudiendo devengar impuestos o reducir las obligaciones de la entidad económica, pero sobre todo expresa datos más fehacientes porque su vigencia es anual.

SÉPTIMA. En esta realidad, los dictámenes realizados por los contadores públicos son fidedignos en tanto no se pruebe lo contrario; que la autoridad fiscal podrá verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse de que se hayan cumplido con todas las obligaciones a cargo de los responsables de realizarlos, en términos de la ley fiscal vigente.

OCTAVA.- La intención de proponer una reforma en los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, radica en lo escueto que son estos artículos al imponer la obligación de dictaminar Estados Financieros, sin especificar, cuáles de los tantos Estados Financieros que existen, podrán ser materia de dictamen y presentación ante las autoridades fiscales, dejando abierta la posibilidad de que puedan presentarse cualquiera; tomando en cuenta que en materia fiscal la ley no se debe de interpretar sí no que se debe de aplicar tal cual, lo que implica que estos artículos debieran de ser más concretos y específicos en cuanto a la obligación impuesta en ellos.

NOVENA.- Los propósitos que motivaron a la realización del siguiente trabajo de investigación, fueron entre otros, el de poder alcanzar un título de Licenciado en Derecho, y la inquietud derivada del estudio del Derecho fiscal, llevado de la mano del Derecho Contable, en cuanto a lagunas que las leyes en estas materias manejan, de tal manera que si se despejan estas inexactitudes, respecto a la dictaminación de los Estados Financieros, y se concretiza mejor la idea, se podría llegar a un beneficio doble , tanto para el contribuyentes, como para la misma autoridad, ya que ninguna de las partes estaría en ventaja o desventaja.

FUENTES CONSULTADAS

DOCTRINA

- ❖ CASTILLO DELGADILLO, Héctor, FINANZAS PARA “NO FINANCIEROS,” Segunda Edición, Trillas, México, 2009.
- ❖ DELGADILLO, Luis Humberto, PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO, Cuarta Edición Limusa, México, 2005.
- ❖ GARZA RODRIGUEZ, José, CONTABILIDAD PARA LICENCIATURAS, Tomo I, Quinta reimpresión, CECSA, México, 2006.
- ❖ LARA FLORES, Elías, PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Vigésima Edición, Trillas, México, 2006.
- ❖ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, Tercera Edición, Porrúa, México, 2005.

METODOLÓGICAS

- ❖ GARCÍA FERNÁNDEZ, Dora. METODOLOGÍA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN, Cuarta Edición, Trillas, México, 2008.
- ❖ WITKER, Jorge y LARIOS, Rogelio, METODOLOGÍA JURÍDICA, McGraw-Hill, México, 2002.

LEGISLATIVAS

- ❖ CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- ❖ CÓDIGO DE COMERCIO.
- ❖ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- ❖ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- ❖ REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- ❖ REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

ECONOGRÁFICAS

- ❖ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael. DICCIONARIO DE DERECHO, Trigésima cuarta Edición, Porrúa, México, 2005.

MESOGRÁFICAS

- ❖ GUTIÉRREZ, Cristina Alma, DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.[En línea]. <http://www.monografias.com/trabajos14/dictamen-auditor/dictamen-auditor.shtml>. 22 de septiembre de 2010.11:30.A.M.
- ❖ SOTO, Lauro. BALANZA DE COMPROBACIÓN, Edit. Mitecnológico.com, Ensenada Baja California, México, [En línea]. <http://www.mitecnologico.com/Main/BalanzaDeComprobacion>. 01 de septiembre de 2010 .18:45 PM.
- ❖ CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, AC, NORMATIVIDAD VIGENTE, Disponible en: <http://www.cinif.org.mx/>. 3 de marzo de 2011. 16:25. PM.
- ❖ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA 2010, Disponible en: www.imcp.org.mx/spip.php?article2814. 3 de marzo de 2011.17:15 PM.
- ❖ SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. 2010, ESTRUCTURA ORGANICA DE LA SHCP, Disponible en: http://www.hacienda.gob.mx/LASHCP/organigrama_directorio/flash/swf/organigrama.aspx. 31 de agosto de 2010. 19:35. PM.
- ❖ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2010, ¿QUÉ ES EL SAT? , [En línea]. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/quienes_somos/127_6803.html. 21 de septiembre de 2010. 12:35. PM.
- ❖ LARA FLORES, Elías, PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD, Décima séptima edición, TRILLAS, México, página 4. [En línea].

<http://www.economia.unam.mx/pasoapaso/pdf/apuntescontabilidad.pdf>. 31 de Agosto de 2010. 23:54.

- ❖ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2010, ESTRUCTURA ORGANICA DEL SAT, Disponible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/reporte_anual_2005/organigrama.html. 2 de septiembre de 2010.18:10.PM.

- ❖ CYDSA, S.A.B, de C.V, Disponible en: http://www.cydsa.com.mx/Infofin_pdf/ReportesAnio/Cydsa%202007%20espEFDSAB.pdf. 2 de Marzo de 2011.18:46. PM.