



**Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración**

*Impacto del Control Interno de los contribuyentes del Impuesto Sobre
Nóminas, en las auditorías practicadas por la Dirección General de Auditoría
Fiscal del Gobierno del Estado de Hidalgo en 2011-2012*

T e s i s

Que para optar por el grado de:

Maestra en Auditoría

Presenta:

Sara de Jesús Barrera Matos

Tutor:

**M.A. Jorge Escutia Serrano
Facultad de Contaduría y Administración**

México D.F. febrero 2014.



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.

AGRADECIMIENTOS

Abrió cada puerta, quitó cada piedra e inspiró mi corazón cuando ya no tenía fuerza, para ti Dios Padre y Jesús son todos los méritos, yo solo fui un instrumento de tu amor.

“De gente bien nacida es agradecer los beneficios que reciben”

(Miguel de Cervantes Saavedra, 1605)

Con todo el corazón agradezco a Dios su compañía en este andar, por las madrugadas camino a clases y las noches de regreso a casa, él estaba ahí, protegiéndome, abrazándome y dándome la fuerza necesaria en los obstáculos, cuando me sentí sola en un nuevo lugar, él me susurraba la certeza de solución.

A mi madre que siempre creyó en mí y me apoyo cuando mis bolsas y mi corazón estaban vacías.

A mi padre porque siempre ha estado en los momentos más críticos y hoy me brinda la oportunidad de abrir la siguiente puerta.

A mis hermanas, mi cuñado Christian y tía Mabel, por sus sonrisas y rayos de luz cuando me sentí débil. A mi sobrino Kalel porque con cada sonrisa me recordaba la virtud del agradecimiento y la necesidad de una hoja en blanco para escribir una nueva historia. A nuestra angelita **Zoé** por abrirnos el alma al cielo con su partida y dejarnos en un año el más grande legado, Gracias, te amamos eternamente!!

A la familia Vielma por la confianza, el apoyo, el amor y el cobijo de su hogar para poder continuar con este sueño. A mis grandes amigos Arlett, Claudia, Jarentzy, Angie, Chris, Javi, Rito, José, así como a mis compañeros y maestros de asignatura que me regalaron sonrisas, apoyo y experiencias, no solo profesionales sino de vida.

A un gran apoyo profesional Victor M. Aldana, gracias por la comprensión, el impulso y el respaldo.

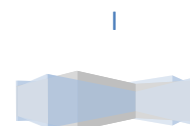
A la Dirección de Auditoría Fiscal del Edo. de Hidalgo, en especial al C.P. Ruperto Ramírez Vargas por el apoyo y la confianza.

Al Maestro Jorge Escutia Serrano, un agradecimiento especial, por su comprensión, por confiar en mí y colaborar en la realización y guía de este trabajo.

A mis lectores M.en C. Adriana Padilla, M.A. Josefina Gómez, M.F. Francisco Gerardo y M.A. Gabriel Valencia, por su disposición y paciencia.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y todos los involucrados en la revolución de la educación superior en el país, a través de la máxima casa de estudios, por su distinguido apoyo al formar investigadores y maestros en beneficio de la sociedad.

¡Muchas Gracias a Todos!



“Me la imagino así: un grupo de estudiantes de todas las edades sumadas en una sola, la edad de la plena aptitud intelectual, formando una personalidad real a fuerza de solidaridad y de conciencia de su misión y que, recurriendo a toda fuente de cultura, brote de donde brotare, con tal que la linfa sea pura y diáfana, se propusiera adquirir los medios de nacionalizar la ciencia, de mexicanizar el saber”.

Justo Sierra

Dedico este esfuerzo a:

Dios, por la salud, la vida y la fe

Y a la UNAM, reconociendo su generosidad y valiosa labor al llevar la gran responsabilidad del timón en el fomento de la cultura, la ciencia, las humanidades y las artes, satisfaciendo los deseos de los fundadores y de los alumnos que buscan la superación del país.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
RESUMEN CAPITULAR.....	2
CAPÍTULO 1. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DE ESTUDIO	3
1.1 TEMA DE INVESTIGACIÓN (área o fenómeno a investigar)	3
1.1.1. Título de la Investigación	3
1.1.2. Planteamiento del Problema de Investigación	3
1.1.3 Objetivo General	6
1.1.4 Objetivos Específicos.....	6
1.1.5 Preguntas de Investigación	7
1.1.6 Hipótesis	7
1.1.7 Matriz de Congruencia de la Investigación.....	8
CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL Y LEGAL.....	9
2.1 CONTROL INTERNO Y AUDITORÍA.....	9
2.1.1 Antecedentes del control interno.....	9
2.1.2 Enfoque Contemporáneo; Informe COSO.....	15
2.1.3 Objetivos de control interno	16
2.1.4 Elementos del Control Interno.....	17
2.1.5 Informe COSO, publicación 2004, “Enterprise Risk Managment”	23
2.1.6 Informe COSO, Estructura 2012	24
2.1.7 Evaluación del Control Interno	29
2.1.8 Métodos para evaluar el sistema de Control Interno	31
2.1.9 Obtención de información para la evaluación del control interno	36
2.1.10 Normas de auditoría y su relación con la evaluación del control interno ...	38
2.1.11 Relación del control interno con el programa de auditoría	40
2.1.12 Relación del efecto de la confianza del control interno en los programas de auditoría.....	42
2.1.13 Control interno en las transacciones fiscales y Ley Sox.....	45
2.2 ASPECTOS FISCALES DE ISN EN EL ESTADO DE HIDALGO	50
2.2.1 Impuestos Locales y Leyes Fiscales aplicables 2011-2012	50



2.2.2 Clasificación.....	54
2.2.3 Impuesto Sobre Nóminas.....	55
2.2.3.1 Del objeto	55
2.2.3.2 Del sujeto	57
2.2.3.3 De la base	57
2.2.3.4 De la tasa	57
2.2.3.5 Del pago	58
2.2.3.6 De las obligaciones	58
2.2.3.7 De las excepciones	60
2.2.3.8 De las infracciones y otros aspectos relevantes	61
2.2.3.9 De la Ley de Coordinación Fiscal	65
2.2.4 Juicios fiscales	69
2.2.4.1 Medios de Defensa del Contribuyente	75
2.2.4.2 Estrategias de Optimización Fiscal.....	82
CAPÍTULO 3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	84
3.1 TIPO DE ESTUDIO	84
3.2 MÉTODO	85
3.3 POBLACIÓN DE ESTUDIO.....	85
3.4 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	86
3.5 LIMITACIONES EN LA INVESTIGACIÓN	86
CAPÍTULO 4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	87
4.1.1 GENERALIDADES	87
4.2 OBSERVACIONES DERIVADAS DE LA REVISIÓN	89
CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES Y PROPUESTA.....	109
5.1 CONCLUSIONES	109
5.2 PROPUESTA.....	117
5.3 LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS.....	121
APÉNDICES.....	122
BIBLIOGRAFÍA:.....	125



ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: Ingresos propios por impuestos del Estado de Hidalgo 2011	4
Gráfica 2: Ingresos propios por impuestos del Estado de Hidalgo 2012	4
Gráfica 3. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 0.5% en 2011	90
Gráfica 4. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 1% en 2011	91
Gráfica 5. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 2% en 2011	92
Gráfica 6. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 0.5% en 2012	93
Gráfica 7. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 1% en 2012	94
Gráfica 8. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 2% en 2012	95
Gráfica 9. Causas de omisión de contribuyentes del sector servicios en 2011	97
Gráfica 10. Causas de omisión de contribuyentes del sector manufacturero en 2011	98
Gráfica 11. Causas de omisión de contribuyentes del sector comercio en 2011	98
Gráfica 12. Causas de omisión de contribuyentes del sector servicios en 2012	99
Gráfica 13. Causas de omisión de contribuyentes del sector manufacturero en 2012	100
Gráfica 14. Causas de omisión de contribuyentes del sector comercio en 2012	100
Gráfica 15. Porcentaje de fallas de control interno presentadas por los contribuyentes de acuerdo a su antigüedad en 2011	101
Gráfica 16. Porcentaje de fallas de control interno presentadas por los contribuyentes de acuerdo a su antigüedad en 2012	102
Gráfica 17. Causas de la omisión, que generó fiscalización de ISN en el año 2011	106
Gráfica 18. Causas de la omisión, que generó fiscalización de ISN en el año 2012	107



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Criterios relacionados con la confiabilidad y el control interno.....	42
Tabla 2. Análisis de los recursos invertidos y recaudados por medio de las auditorías de impuesto sobre nómina en 2011.....	103
Tabla 3. Análisis de los recursos invertidos y recaudados por medio de las auditorías de impuesto sobre nómina en 2012.....	105
Tabla 4. Información base para la implementación del Dictamen de ISN en Hidalgo, con relación al número de trabajadores.	118
Tabla 5. Información base para la implementación del Dictamen de ISN en Hidalgo, con relación a la base gravable.....	119



GLOSARIO DE ABREVIATURAS

CFEH	Código Fiscal del Estado de Hidalgo
CFF	Código Fiscal de la Federación
COSO	The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DGAFGEH	Dirección General de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado de Hidalgo
DIF	Desarrollo Integral de la Familia
ERM	Enterprise Risk Management
IFRS	International Financial Reporting Standard
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INEGI	Instituto Nacional de Geografía y Estadística
ISN	Impuesto Sobre Nómina
LHEH	Ley de Hacienda del Estado de Hidalgo
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIF	Normas de Información Financiera
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PIB	Producto Interno Bruto
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público



INTRODUCCIÓN

La presente investigación surge de la necesidad de dar respuesta a la problemática encontrada en los contribuyentes del Impuesto Sobre Nóminas en el Estado de Hidalgo, al presentar de manera recurrente irregularidades fiscales detectadas por medio de las revisiones realizadas por la Dirección General de Auditoría Fiscal del Estado.

Algunas de las características del área fiscal del Estado de Hidalgo, como constantes cambios, legislación difusa, interpretabilidad, prescripción, entre otras, hacen que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de irregularidades y por lo tanto condicionan en gran medida su revisión, por medio de auditorías.

En materia de impuestos estatales, es importante que las empresas sujetas al pago cuenten con una herramienta efectiva de control interno, más aún en aquellas que tengan presencia en varias entidades, debido a que las disposiciones fiscales aplicables para su cálculo y pago varían de un Estado a otro, lo cual es motivo de errores en el entero de los mismos. A partir de ésta declaración deriva el objetivo principal de este estudio, el cual consiste en conocer la efectividad del control interno, específicamente en el rubro fiscal de los contribuyentes, mediante sus declaraciones de ISN y conocer el impacto que tiene en la fiscalización del Estado, durante el periodo 2011-2012, por lo que se analizó conforme a la legislación vigente en dicho espacio de tiempo.

Un eficaz control interno, propicia el ejercicio transparente de los contribuyentes en el entero de sus impuestos, repercutiendo en un sistema financiero responsable en el Estado de Hidalgo, combatiendo la evasión y elusión fiscal, lo cual además es uno de los objetivos del actual periodo de gobierno.



RESUMEN CAPITULAR

CAPÍTULO I. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DEL ESTUDIO

En el presente capítulo se abordan generalidades de la investigación, definiendo sus objetivos, hipótesis, preguntas de investigación, planteamiento del problema, con la finalidad de proporcionar de forma clara el desarrollo y profundidad de la misma.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

Se analizan y exponen aquellos enfoques teóricos, legales y antecedentes que se consideran útiles para el desarrollo de la investigación, el objeto es enmarcar y fundamentar el estudio, de tal forma que se justifica su necesidad a partir de otras investigaciones, contribuyendo a este trabajo en su origen, marco y fin.

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Este capítulo presenta el tipo de estudio, método utilizado, población del objeto de estudio, instrumentos y técnicas para la recolección de datos, que darán respuesta a las preguntas planteadas en el Capítulo I. Básicamente muestra en forma clara el camino que se siguió en la ejecución del trabajo de investigación.

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE RESULTADOS

Los tres capítulos anteriores explican el desarrollo de la investigación. Los resultados se comentan en este capítulo, analizando los datos obtenidos y dando respuesta a las variables que se tratan, hipótesis y demás planteamientos y observaciones que resultaron de los estudios realizados.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Relación entre los objetivos del trabajo, marco teórico referencial y legal y las observaciones derivadas de la investigación, así como las propuestas presentadas con base en las observaciones y las líneas de investigación futuras.



CAPÍTULO 1. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DE ESTUDIO

1.1 TEMA DE INVESTIGACIÓN (área o fenómeno a investigar)

Control interno de los contribuyentes y su impacto en la fiscalización del Estado de Hidalgo.

1.1.1. Título de la Investigación

“Impacto del control interno de los contribuyentes del Impuesto Sobre Nóminas, en las auditorías practicadas por la Dirección General de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado de Hidalgo en 2011-2012”

1.1.2. Planteamiento del Problema de Investigación

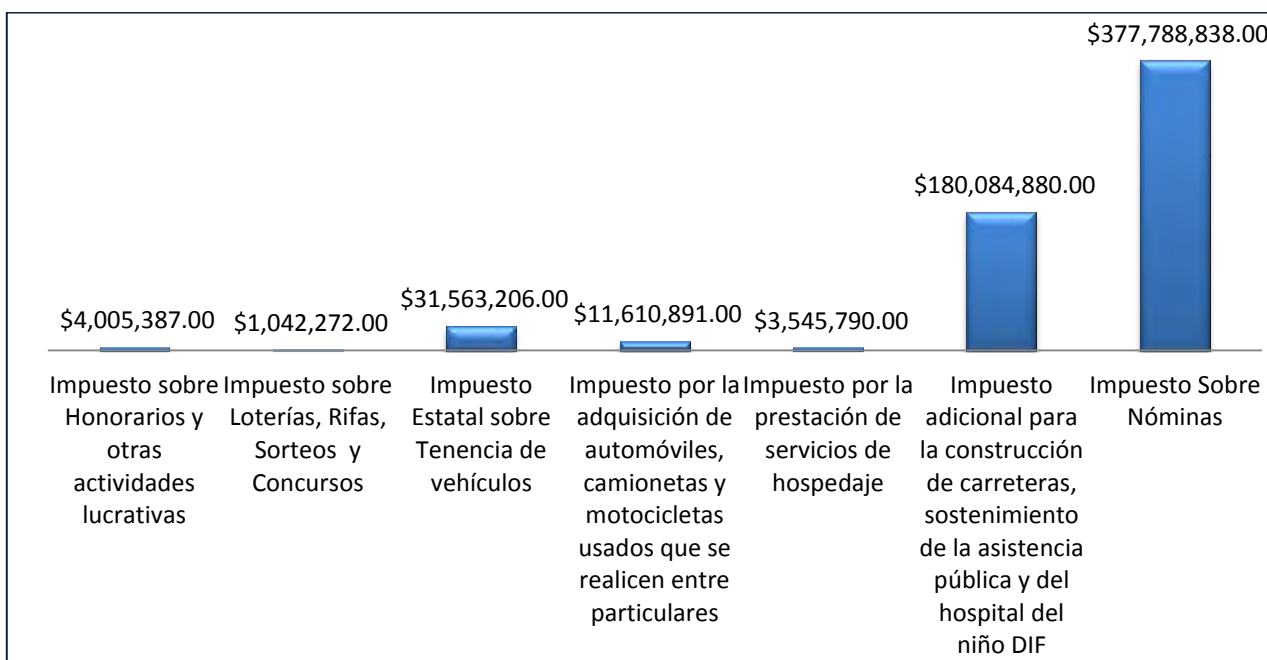
Los constantes cambios en la normatividad fiscal y contable han propiciado la generación de información más analítica, y ante la complejidad de los cambios se exige la existencia de control interno. Por consiguiente con ésta investigación se pretende evidenciar de qué manera impacta el control interno de los contribuyentes de ISN, en las auditorías fiscales practicadas por la DGAFGEH.

Para efectos de este trabajo se seleccionó el ISN, entre los siete impuestos estatales, con la finalidad de delimitar el tema de investigación, así como profundizar en aquel con mayor costo financiero, considerando los recargos, actualizaciones, multas e impuesto adicional para la construcción de carreteras y el hospital del niño DIF, que genera la omisión de los mismos.

El ISN forma parte del componente más dinámico de los ingresos propios del Estado de Hidalgo, conformando para el año 2011 y 2012 (periodos sujetos a investigación), el 63% y 46% respectivamente de los impuestos estatales, más su correspondiente aportación al impuesto adicional antes mencionado, la cual es del 30% del mismo, como se muestra en las siguientes gráficas:

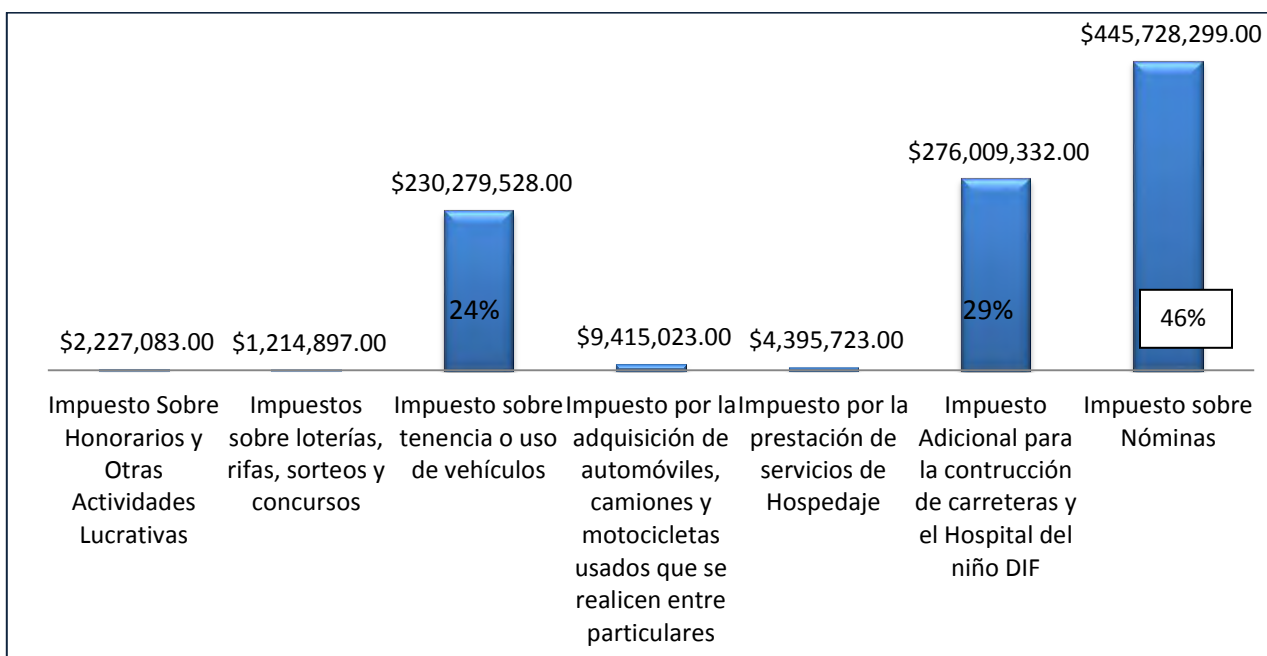


Gráfica 1: Ingresos propios por impuestos del Estado de Hidalgo 2011

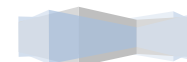


Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la *Ley de Ingresos del Estado de Hidalgo para el ejercicio fiscal 2011*, consultada 12 de Abril 2012, <http://www.ceaa-hidalgo.gob.mx>

Gráfica 2: Ingresos propios por impuestos del Estado de Hidalgo 2012



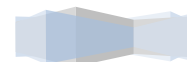
Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la *Ley de Ingresos del Estado de Hidalgo para el ejercicio fiscal 2012*, consultada 12 de Abril 2012, <http://intranet.e-hidalgo.gob.mx/NormatecaE/Archivos/archivo1905.pdf>



La investigación hace referencia a este impuesto por la importancia que tiene en la recaudación y fiscalización del Estado de Hidalgo. En lo que respecta a la fiscalización se ha observado que los contribuyentes inciden en situaciones como desconocimiento del cálculo, de conceptos a gravar, vencimiento del plazo de declaración o inscripción, desactualización de la tasa de acuerdo al número de trabajadores y otros documentos, disparidad de trabajadores de nóminas e IMSS, vencimiento de convenios de subsidio o exención de pago, desactualización de domicilio de sucursales que operen dentro del Estado o cualquier otro aviso y obligación, contemplado en la Ley de Hacienda del Estado de Hidalgo, lo que generalmente origina periodos amplios y continuos de revisión.

Es por ello el interés de investigar el impacto del control interno de los contribuyentes de ISN, en las auditorías realizadas por la DGAFGEH, debido a lo práctico que resulta medir la eficiencia y eficacia de los controles por medio de la fiscalización. De esta manera la investigación examina la implementación del control interno de los contribuyentes sujetos al pago de ISN por los periodos 2011 y 2012, con el fin de determinar el impacto que origina en las auditorías fiscales, partiendo del hecho que un correcto sistema de control interno, reduce las pruebas y los tiempos de auditoría, en respuesta a un incremento en la confiabilidad, permitiendo de ésta forma cumplir con las metas de recaudación secundaria, trazadas anualmente por la DGAFGEH en sus revisiones fiscales.

Si los contribuyentes responden adecuadamente a sus obligaciones, favorecerán el cumplimiento del objetivo del Plan Estatal de Desarrollo del Estado Hidalgo por el sexenio 2011-2016, que consiste en elevar los niveles de recaudación principalmente en lo que se refiere a los ingresos por potestades locales (impuestos, derechos, productos y aprovechamientos), por lo tanto es necesario



profundizar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y combatir la omisión fiscal, reforzando la cultura y conocimiento ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones, las cuales son actividades inherentes de la auditoría y por ende del control interno.

De ésta forma se permite formular el Problema de la investigación:

Cual es el impacto que genera el control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN, en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012.

1.1.3 Objetivo General

La presente investigación tiene como objetivo general:

Conocer el impacto que genera el control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN, en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012, para determinar si existe un efecto positivo en la fiscalización y la recaudación primaria.

1.1.4 Objetivos Específicos

De las preguntas de investigación que se señalan más adelante, se derivan los siguientes objetivos específicos:

- Determinar las causas que originan auditorías de ISN a los contribuyentes en el Estado de Hidalgo.
- Analizar la relación de las causas que originan auditorías de ISN y el control interno de los contribuyentes en el Estado de Hidalgo.
- Estudiar las principales deficiencias de control interno de los contribuyentes sujetos al pago de ISN en el Estado de Hidalgo y su relación con la recaudación primaria.



1.1.5 Preguntas de Investigación

Para lograr el objetivo general se desprenden las siguientes preguntas de investigación.

1. ¿Cuáles son las causas que originan auditorías de ISN a los contribuyentes en el Estado de Hidalgo?
2. ¿Qué relación existe entre las causas que originan las auditorías de ISN y el control interno de los contribuyentes?
3. ¿Cuáles son las principales deficiencias de control interno de los contribuyentes sujetos al pago de ISN en el Estado de Hidalgo y su relación con la recaudación primaria?

1.1.6 Hipótesis

La falta de un control interno óptimo y conforme al criterio de la autoridad fiscal incide en revisiones que acarrearán costos para los contribuyentes y la DGAFGEH.

Por lo tanto la hipótesis que se plantea en la presente investigación es la siguiente:

Hi: El control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN impacta positivamente en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012, disminuyendo las revisiones e incrementando la recaudación primaria.

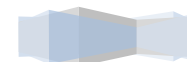
Hipótesis Nula:

Ho: El control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN no impacta positivamente en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012, no disminuye las revisiones y no incrementa la recaudación primaria.



1.1.7 Matriz de Congruencia de la Investigación

PREGUNTA PRINCIPAL	OBJETIVO GENERAL	HIPÓTESIS PRINCIPAL
Cuál es el impacto que genera el control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN, en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012.	Conocer el impacto que genera el control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN, en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012, para determinar si existe un efecto positivo en la fiscalización y la recaudación primaria.	El control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN impacta positivamente en las auditorías practicadas por la DGAFGEH, en el periodo 2011-2012, disminuyendo las revisiones e incrementando la recaudación primaria.
PREGUNTAS SECUNDARIAS	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	HIPÓTESIS SECUNDARIAS
¿Cuáles son las causas que originan auditorías de ISN a los contribuyentes en el Estado de Hidalgo?	Determinar las causas que originan auditorías de ISN a los contribuyentes en el Estado de Hidalgo.	Las causas que originan auditorías de ISN a los contribuyentes en el Estado de Hidalgo se deben en su mayoría a la falta de un óptimo y eficaz control interno.
¿Qué relación existe entre las causas que originan las auditorías de ISN y el control interno de los contribuyentes?	Analizar la relación de las causas que originan auditorías de ISN y el control interno de los contribuyentes.	Existe relación de las causas que originan auditorías de ISN y el control interno de los contribuyentes
¿Cuáles son las principales deficiencias de control interno de los contribuyentes sujetos al pago de ISN en el Estado de Hidalgo y su relación con la recaudación primaria?	Conocer las principales deficiencias de control interno de los contribuyentes sujetos al pago de ISN en el Estado de Hidalgo y su relación con la recaudación primaria.	Las principales deficiencias de control interno de los contribuyentes sujetos al pago de ISN en el Estado de Hidalgo se deben a que no se adecuan a la normatividad fiscal, afectando directamente a la recaudación primaria.



CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL Y LEGAL

2.1 CONTROL INTERNO Y AUDITORÍA

2.1.1 Antecedentes del control interno

Desde principios del siglo XX, los auditores han tomado en cuenta los sistemas de control interno contable al diseñar los programas de auditoría. En 1917 Robert Montgomery señaló que “si el auditor se ha satisfecho que el sistema de verificación interna es adecuado, no tratará de duplicar trabajo que ha sido desempeñado adecuadamente por alguien más”.¹

En aquel tiempo, las revisiones de control interno contables no eran requeridas por normas profesionales, ni existía guía formal. Las pruebas de auditoría surgieron debido al incremento en el volumen de transacciones.

Una de las primeras referencias en la literatura profesional de auditoría sobre la revisión del control interno contable, apareció en 1929 en la obra “Verificación de Estados Financieros”, la cual fue un estudio realizado por el Instituto Americano de Contadores, de un folleto impreso en abril de 1917², donde se enfocó la relación del control interno contable (“verificación interna”) y el programa de auditoría.

Fue hasta 1936 en una revisión del folleto de 1929 ejecutada por el Instituto Americano de Contadores y publicada por la Junta de Reserva Federal, bajo el nombre de Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes, donde se utiliza y define por primera vez el concepto del control interno y la importancia de su evaluación.

¹ Con base en Robert H. Montgomery, *Auditoría: Teoría y Práctica*, 2ª. Ed.rev. y ext., New York Ronald Press Co., 1917, p.50, citado por Theodore J. Mock, *Evaluación y Juicio del auditor en relación con el control interno contable*, trad. De Ivonne Navarrete de Ricossa, IMCP, 1995, p. 21.

² *Idem*



En dicha publicación, se hizo énfasis de los juicios requeridos por el auditor al restringir las pruebas de auditoría, basadas en controles contables efectivos

Se utilizó el término “verificación y control interno” para describir aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la organización, para salvaguardar el efectivo y otros activos de la compañía, así como para verificar la exactitud del registro en los libros contables. Los salvaguardas comprenden asuntos como ingresos, salidas, efectivo, preparación y pago de nóminas, erogación de fondos, recibo y embarque de mercancías, donde con frecuencia se segregan deberes o se hace uso de implementos mecánicos.³

Posteriormente en 1949 apareció la primera definición formal de control interno establecida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), bajo el título de Internal Control—Elements of a Coordinated System and its Importance to Management and the independent Public Accountant (Control Interno—Elementos de un Sistema Coordinado y su importancia para la Gestión y el Contador Público Independiente), definiéndolo como:

"El control interno incluye el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas que se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y la confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas preescritas".⁴

Y haciendo referencia al caso de México, se tiene que a finales de la década de los treinta, despachos de contadores públicos norteamericanos buscaron y formalizaron asociarse con despachos de contadores públicos

³ Instituto Americano de Contadores, *Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes*, Nueva York, 1936, p. 1, citado por Theodore J. Mock, *Evaluación y Juicio del auditor en relación con el control interno contable*, trad. De Ivonne Navarrete de Ricossa, IMCP, 1995, p. 22

⁴ Con base en Samuel Alberto Mantilla (coord.), *Auditoría del Control Interno*, p.11



mexicanos para que auditaran a las empresas transnacionales proporcionándoles para tal efecto la tecnología contable y de auditoría.

Tomando como fuente de inicio esa nueva corriente técnica, México fue desarrollando la suya propia; es así como el IMCP a través de su entonces Comisión de Procedimientos de Auditoría, durante los años de 1956 a 1976, generó 37 boletines en materia de los inicialmente llamados Procedimientos de Auditoría.

En 1957 por primera vez en México se habla del control interno en el Boletín 5, "Examen del Control Interno", de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, emitido por el IMCP:

"En un sentido más amplio, el control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En éste sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca, por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quien depende su conservación y crecimiento".⁵

A partir de 1977 la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, reagrupó los 37 boletines emitidos en materia de Procedimientos de Auditoría generando una nueva presentación de dichos pronunciamientos, ampliado el nombre a Normas y Procedimientos de Auditoría.

Posteriormente en el Boletín E-02 emitido por la mencionada comisión, en su publicación de 1992 se define formalmente el control interno y es considerado como la definición de enfoque tradicional:

⁵ Véase Leidisara Martínez Calderín, *El control interno : Un medio eficaz para la toma de decisiones en el control de la gestión*, Universidad de Cienfuegos, Cuba, <http://www.bibliociencias.cu/gsd/collect/revistas/index/assoc/HASH6e54/32a38a83.dir/doc.pdf>, 11 de Octubre 2012,p.16



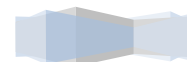
“Plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de la información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adhesión a las políticas prescritas por la administración”.⁶

Éste mismo Boletín agrupa los elementos del control interno en cuatro clasificaciones:

1. Organización; se refiere a todas las acciones que comprenden los elementos de control interno en las que intervienen la dirección, coordinación, división de labores y asignación de responsabilidades, donde se establece con claridad las funciones de cada uno de los integrantes.
2. Procedimientos; necesidad de que los principios del elemento anterior (organización) se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez, como son planeación y sistematización, registros y formas e informes.
3. Personal; todas las actividades de la empresa deben estar en manos del personal idóneo, para ello intervienen elementos como entrenamiento, eficiencia, moralidad y retribución.
4. Supervisión; vigilar que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización, se ejerce a los diferentes niveles y de forma directa o indirecta.

En la edición de 1994, el Boletín 3050 establece que la “estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos

⁶ Ver IMCP, Boletín E02, *Estudio y Evaluación del Control Interno*, p.56.



establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad”⁷ con los siguientes elementos:

1. Ambiente del Control; combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles.
2. Evaluación de riesgos; identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que éstos estén razonablemente presentados.
3. Sistemas de información y comunicación; incluyen el sistema contable, consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.
4. Procedimientos de control; procedimientos y políticas que establece la Administración y que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente los objetivos específicos de la entidad.
5. Vigilancia; proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sea necesario.

Otra definición de control interno en México, dada por Javier Romero en 1997, establece, “es la base donde descansan las actividades y operaciones de una empresa, es decir, que las actividades de producción, distribución, financiamiento, administración, entre otras, son regidas por el control interno”.⁸

Se ha hecho mención de los boletines antecedentes de control interno en México para llegar a la normatividad vigente, la NIA 315 “Identificación y

⁷ Ver IMCP, Boletín 3050, *Estudio y Evaluación del Control Interno*, párrafo 5, p. 3

⁸ Romero, Javier, *Contabilidad intermedia*, Ed. 1997, p.548



valoración de los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, la cual se analiza más adelante.

Para concluir con el presente apartado relativo al origen y evolución del control interno que aplica a las auditoría de estados financieros, se hará referencia a una modalidad o ampliación de la misma que vino a causar un notable y determinante impacto no sólo en la evolución y desarrollo de esta disciplina, sino en el contexto general de la contaduría pública mexicana; ésta es, la auditoría para efectos fiscales.

A mediados de la década de los cincuentas, el Gobierno Federal de la República Mexicana determinó que el problema de evasión fiscal era uno de los que más le asistía en su gestión.

Ante tal perspectiva, el 21 de abril de 1959 mediante Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Con posterioridad de este decreto emana la fiscalización de los impuestos estatales realizada por cada Entidad y regulada por su correspondiente Ley de Hacienda. En lo que respecta a ésta investigación se analiza el impacto que tiene el control interno de los contribuyentes en la fiscalización del estado, refiriéndose al ISN específicamente, contemplado en la Ley de Hacienda del Estado de Hidalgo, publicada en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado el 29 de diciembre de 1990.

Se ha producido gran variedad de literatura en relación al control interno, principalmente enfocadas a auditorías financieras entre las cuales resultan de interés antecedente a ésta investigación las siguientes:



- Benjamín Rolando Téllez Trejo (2004) plantea elementos importantes en el examen del control interno, México.⁹
- Joaquín Rodríguez Valencia (2009) plantea el control interno como un efectivo sistema para las empresas, México.¹⁰
- Andrés Suárez Suárez (1990) abarca aspectos de la auditoría moderna y la evaluación del control interno, España.¹¹
- Samuel Alberto Mantilla (2002) trata el control interno desde una estructura conceptual integrada, así como herramientas de evaluación y limitaciones del mismo, Colombia.¹²

2.1.2 Enfoque Contemporáneo; Informe COSO

El Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), constituye el modelo sobre Control Interno en las empresas de mayor reconocimiento y aceptación a nivel mundial. Este informe, publicado en 1992, plasma los resultados realizados durante cinco años por el grupo de trabajo que la TREADWEY COMMISSION, NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAN REPORTING creó en Estados Unidos en 1985, dicho grupo estaba constituido por expertos, representantes de importantes organismos norteamericanos de profesionales en las áreas de contabilidad, auditoría y finanzas:

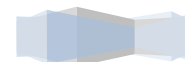
- American Accountaing Association
- American Institute of Certified Public Accountants
- Financial Executive Institute
- Institute of Internal Auditors

⁹ Ver Benjamín Rolando Téllez Trejo, "Auditoria un enfoque práctico", *Contaduría y Administración*, 2004, pp. 182-217

¹⁰ Para profundizar ver Joaquín Rodríguez Valencia, "Control Interno un efectivo sistema para la empresa", *Contaduría y Administración*, 2009, pp.38-64

¹¹ Ibid. Pp.25-32

¹² Ver Samuel Alberto Mantilla, "Control Interno, estructura conceptual integrada", 2002, pp.3-36



- Institute of Management Accountants
- La redacción del informe fue encomendada a Coopers and Lybrand.

El propósito de redactar el Informe COSO fue: Establecer una definición de control interno, que fuera aceptada como un marco común que satisficiera las necesidades de todos los sectores interesados en la materia y aportar una estructura de control interno que facilitara la evaluación de cualquier sistema en cualquier organización.

2.1.3 Objetivos de control interno

El control interno es un proceso llevado a cabo por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables¹³

Tales objetivos mencionados en el Informe de COSO complementan y redefinen los objetivos del enfoque tradicional de control interno considerados por primera vez en el Boletín E02, los cuales son:

- Proteger los activos y salvaguardar los bienes de la Institución
- Obtención de información financiera confiable, veraz y oportuna.
- Promover la eficiencia en la operación del negocio
- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración.¹⁴

¹³ Consultar para mayor información Rodrigo Estupiñán Gaitán, *Control Interno y fraudes, con base en los ciclos transaccionales*, Análisis de Informe COSO, p. 21

¹⁴ Boletín E02, op.cit., p. 57



2.1.4 Elementos del Control Interno

El logro de los objetivos del control interno, se alcanza mediante la conformación de cinco componentes interrelacionados, que se derivan de la manera en que la dirección conduce la entidad y que están integrados en el proceso de dirección. Los componentes serán los mismos para todas las organizaciones (sean públicas o privadas), dependiendo del tamaño de éstas se adapta la forma de implantación de cada uno de los componentes.

1.- El ambiente de control

El ambiente de control establece la atmósfera o carácter de una organización, influyendo en la conciencia de control del personal. Consiste en el establecimiento de un entorno que estimule e influencia su actividad.

Es el fundamento de todos los demás componentes del sistema de control interno, otorgando ordenamiento y estructura a dicho sistema. Incidiendo en:

- Estructura de las actividades del negocio
- Asignación de autoridad y responsabilidad
- Organización y desarrollo de la gente
- Comunicación de los valores y creencias
- Conciencia del personal en la importancia del control.¹⁵

Los factores a considerar dentro del entorno de control serán: la integridad y los valores éticos, la capacidad de los funcionarios de la entidad, el estilo de dirección y de gestión, la manera en que la dirección asigna autoridad y responsabilidad, la estructura organizacional vigente y las políticas y prácticas de personal utilizadas.

¹⁵ *Ibid*, p.23



En la evaluación, entre otros aspectos, debe examinarse: que los procedimientos existan, que hayan sido apropiadamente notificados, que sean conocidos, que sean adecuadamente comprendidos y que exista evidencia de que se aplican.

2.- Evaluación de Riesgos

Cada entidad se enfrenta a diversos riesgos internos y externos que deben ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, los cuales deberán estar vinculados entre sí. Las categorías de los objetivos son las siguientes:

- Objetivos de cumplimiento. Están dirigidos a la adherencia a las leyes y reglamentos así como a las políticas de la organización.
- Objetivos de operación. Relacionados con la eficiencia y eficacia de las operaciones.
- Objetivos de la información financiera. Obtención de información financiera segura y confiable.¹⁶

El logro de dichos objetivos depende del control interno efectivo, el cual proporciona una garantía razonable de que los objetivos de información financiera y de cumplimiento serán logrados, ya que están al alcance de la administración, mientras que los objetivos de operación son afectados por eventos externos fuera de control de la entidad.

La evaluación de riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos de la organización, lo cual sirve de base para determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados. El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología, debe incluir los siguientes aspectos:

¹⁶ *Ibid*, p.26



- La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos
- La evaluación de la probabilidad de ocurrencia
- El establecimiento de acciones y controles innecesarios
- La evaluación periódica del proceso anterior.¹⁷

A su vez, dados los cambios permanentes del entorno, será necesario que la entidad disponga de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados al cambio, como: crecimiento rápido, nueva tecnología, reorganizaciones corporativas, modificaciones a las leyes y reglamentos, entre otros. Por tanto, la responsabilidad primaria ante los riesgos su análisis y manejo es de la gerencia, mientras que el auditor le corresponde apoyar el cumplimiento de tal responsabilidad. En la evaluación se deberá examinar: que los objetivos hayan sido apropiadamente definidos, que los mismos sean consistentes con los objetivos institucionales, que hayan sido oportunamente comunicados, que se hayan detectado y analizado adecuadamente los riesgos, y que se les haya clasificado de acuerdo a la relevancia y probabilidad de ocurrencia.¹⁸

Algunas técnicas utilizadas en la evaluación de riesgos son las siguientes:

- Análisis GESI; Gubernamentales o políticas, económicas, sociales, informáticas o tecnologías.
- Análisis FODA; Intereses, fortalezas y debilidades externas, oportunidades y amenazas.
- Análisis de vulnerabilidad; Riesgos del país, crédito, mercado, jurídico, auditoría. Etc.
- Análisis estratégico de las cinco fuerzas; proveedores, clientes, competencia, productos, sustitos, competidores potenciales.

¹⁷ *Ibid*, p.27

¹⁸ Consultado en el portal de Ingeniería y Gestión consultora, El control interno según el informe COSO, Resumen, publicado el 27 de Octubre 2011, Consultado el 12 de Noviembre 2012, p.3, <http://www.ingenieriaygestion.cl/Consultora/publi/Informe-COSO.pdf>



- Análisis de perfil de capacidad de la entidad.
- Análisis de manejo del cambio.

3.- Actividades de Control

Las actividades de control consisten en las políticas, procedimientos, técnicas, prácticas y mecanismos que permiten a la dirección administrar (mitigar) los riesgos identificados durante el proceso de evaluación de riesgos y asegurar que se llevan a cabo los lineamientos establecidos por ella.

Las actividades de control se realizan a través de toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Ellas incluyen un rango amplio de actividades: aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, reconciliaciones, examen de la eficiencia de las operaciones, seguridad de los activos y segregación de funciones, que pueden ser manuales, computarizadas, administrativas, operacionales, generales, específicas, preventivas o detectivas.¹⁹

Las actividades de control son importantes tanto por que implican la forma correcta de hacer las cosas así como el medio idóneo de asegurar en mayor grado el cumplimiento de los objetivos.

En la evaluación de las actividades de control interno, entre otros aspectos, deben examinarse: si fueron establecidas las actividades relevantes para los riesgos identificados.

Si las mismas son aplicadas en la realidad, y si los resultados conseguidos son los esperados.

¹⁹ Rodrigo Estupiñan Gaitán, op. Cit., p.28



4.- Sistemas de Información

La información pertinente debe ser identificada, recopilada y comunicada en una forma y espacio de tiempo tales, que permitan cumplir a cada funcionario con sus responsabilidades.

Los sistemas de información generan informes que contienen información relacionada con las operaciones, las finanzas y el cumplimiento de compromisos, todo lo cual hace posible la conducción y el control de una empresa.

Los elementos que integran este componente son entre otros:

- Información; eventos externos e internos que influyen en la toma de decisiones y el seguimiento de las operaciones.
- Sistemas integrados a la estructura; los sistemas se deben apoyar con la implementación de estrategias, los elementos de control deben estar ligados a la planeación estratégica.
- Sistemas integrados a las operaciones; medios efectivos que permitan el desarrollo de las actividades planeadas.
- Calidad de la información; capacidad gerencial de la entidad que constituye una ventaja competitiva. La información efectiva requiere que sea oportuna, actualizada, razonable y accesible.
- Comunicación; adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades.²⁰

En las organizaciones, debe existir una comunicación eficaz en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la entidad, de arriba hacia abajo y a la inversa. La dirección debe comunicar en forma clara las responsabilidades de cada funcionario dentro del sistema de control interno implementado. Los funcionarios tienen que comprender cuál es su

²⁰ *Ibid.* p.p. 31-33



papel en el sistema de control interno y cómo las actividades individuales están relacionadas con el trabajo del resto.

Asimismo, las organizaciones deben contar con los medios para comunicar la información significativa a los niveles superiores.

5.- Supervisión y Monitoreo

Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que verifique su desempeño en el transcurso del tiempo. Ésto se consigue mediante actividades de supervisión continua, evaluaciones periódicas, o una combinación de ambas cosas durante la ejecución de actividades y procesos. Algunas actividades que incluye este componente son:

- Buen criterio administrativo interno
- Supervisiones independientes- Auditorías externas
- Autoevaluaciones- Revisiones de gerencia
- Supervisión a través de la ejecución de operaciones.

El resultado de la supervisión, es decir los hallazgos por deficiencias de control u oportunidades de mejoramiento deben informarse a los niveles superiores.

El enfoque de Control Interno COSO, pretende garantizar:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables.
- Salvaguarda de los recursos.



2.1.5 Informe COSO, publicación 2004, “Enterprise Risk Management”

Debido al aumento de preocupación por la administración de riesgos, The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission determinó la necesidad de la existencia de un marco reconocido de administración integral de riesgos.

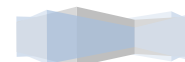
El proyecto se inició en enero de 2001 con el objeto de desarrollar un marco global para evaluar y mejorar el proceso de administración de riesgo. En septiembre de 2004, se publica el informe denominado Enterprise Risk Management – Integrated Framework, el cual incluye el marco global para la administración integral de riesgos.

Este marco de control, establece nuevos conceptos que no entran en contradicción con los conceptos establecidos en la publicación de 1992. El nuevo marco amplía la visión del riesgo a eventos negativos o positivos, o sea, a amenazas u oportunidades; a la localización de un nivel de tolerancia al riesgo; así como al manejo de estos eventos mediante portafolios de riesgos.²¹ De tal forma que proporciona y adiciona los siguientes conceptos:

- Una definición de Enterprise Risk Management: "La administración de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el directorio, administración y las personas de la organización, es aplicado desde la definición estratégica hasta las actividades del día a día, diseñado para identificar eventos potenciales que pueden afectar a la organización y administrar los riesgos, a objeto de proveer una seguridad razonable respecto del logro de los objetivos de la organización".²²

²¹ Citado por Eloy González Acosta, El Informe COSO I y II, <http://www.auditool.org>

²² Con base en *Enterprise risk management – Integrated Framework COSO II*, 29 de septiembre 2004, citado por Rafael Ruano Díez, I Congreso de Auditoría Interna IIA, Colombia 2006, p. 8, <http://auditor2006.comunidadcoomeva.com>



- Los principios y componentes críticos de un efectivo proceso de Enterprise risk management
- Dirección para que las organizaciones lo utilicen en la determinación de cómo mejorar su administración de riesgo
- Criterio para determinar si su administración de riesgo es efectiva, de lo contrario, definir que se necesita.

Este nuevo informe realizado por el grupo Asesor COSO y el grupo de proyecto del despacho Pricewaterhouse Coopers, divide a los elementos de Control Interno en actividades primarias de la gestión de riesgos y actividades de dirección y soporte quedando de la siguiente manera:

- Entorno interno
- Definición y comprensión de objetivos
- Identificación de eventos (riesgos)
- Valoración del riesgo
- Respuesta al Riesgo
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Monitoreo

De esta forma ERM, es un proceso formal diseñado para identificar, evaluar, responder, comunicar y monitorear los riesgos a lo largo de toda la organización.

2.1.6 Informe COSO, Estructura 2012

La más reciente propuesta de actualización de control interno, emitida por COSO fue publicada el 19 de diciembre de 2011, denominada Estructura conceptual integrada. Tal propuesta es importante aceptarla y aplicarla en las nuevas condiciones de las organizaciones. Por efectos prácticos a la propuesta se



le denomina estructura 2012 (comenzó a tener validez en el otoño de 2012) y al documento original del cual es una actualización, se le denomina estructura 1992, dichas modificaciones se deben a los cambios constantes de la tecnología y sus efectos en las organizaciones. Por consiguiente, mantiene los mismos objetivos y componentes del control interno.

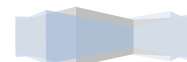
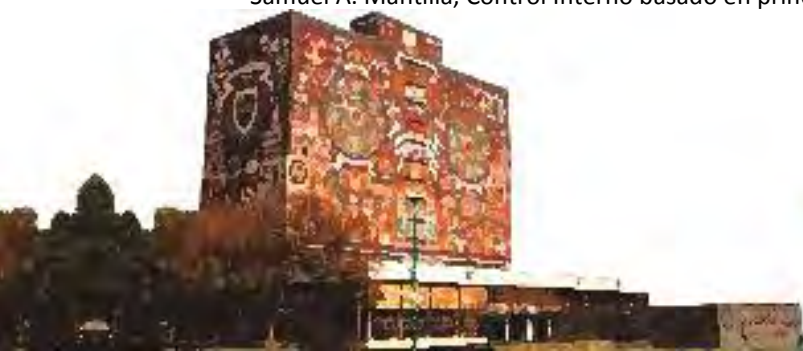
Los siguientes son los cambios más importantes a través de todas las áreas de la estructura 2012:

1. Aplica un enfoque basado en principios
2. Aclara el rol que la definición de objetivos tiene en el control interno
3. Refleja la importancia incrementada de la tecnología
4. Fortalece los conceptos de gobierno
5. Amplía la categoría presentación de reportes, de los objetivos
6. Fortalece la consideración de las expectativas contra el fraude
7. Considera los diferentes modelos de negocio y estructuras organizacionales²³

Se mencionan más adelante los principales cambios que busca introducir la estructura 2012 con relación a la aplicación de un enfoque basado en principios:

La Estructura actualizada presta mayor atención a los principios. Si bien la versión de 1992 de manera implícita reflejó los principios centrales del control interno, la versión del 2012 de manera explícita señala diez y siete principios, los cuales representan los conceptos fundamentales asociados con los componentes del control interno.[...] Respaldao cada principio están los atributos, los cuales representan las características asociadas con los principios, en conjunto, los

²³ Samuel A. Mantilla, Control Interno basado en principios, p.1



principios y los atributos comprenden los criterios que le ayudarán a la administración a valorar si la entidad tiene un control interno efectivo.²⁴

A continuación se enuncian los principios que corresponden a cada componente de Control Interno:²⁵

Ambiente de Control

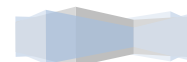
1. La organización demuestra el compromiso con la integridad y los valores éticos.
2. La junta de directores demuestra independencia ante la administración y ejerce vigilancia para el desarrollo y ejecución del control interno.
3. La administración establece líneas de presentación de reporte con la vigilancia de la junta y las estructuras, así como las autoridades y responsabilidades apropiadas en la búsqueda de los objetivos.
4. Para alinear los objetivos la organización demuestra el compromiso para atraer, desarrollar, y retener personas competentes.
5. En la búsqueda de los objetivos la organización tiene personas responsables por sus responsabilidades de control interno.

Valoración del Riesgo

6. La organización especifica los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con los objetivos.
7. La organización identifica los riesgos para el logro de sus objetivos y los analiza como la base para determinar cómo deben ser administrados.

²⁴ COSO. Internal Control – Framework. Draft for Public Exposure, Author: PwC, December 2011, p. 140., <http://www.coso.org>

²⁵ Con base en la publicación Heads Up, Deloitte, *Actualización sobre el proyecto para mejorar Control Interno- Estructura conceptual integrada de COSO*, 7 de Agosto 2012.



8. En la valoración de los riesgos para el logro de los objetivos la organización considera el potencial por el fraude.
9. La organización identifica y valora los cambios que de manera importante podrían impactar al sistema de control interno.

Actividades de Control

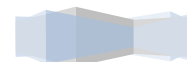
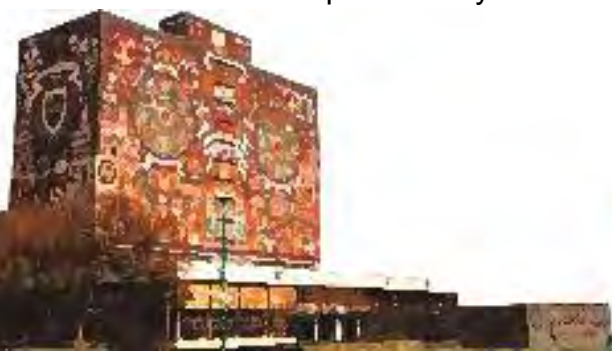
10. La organización selecciona y desarrolla las actividades de control que contribuyan a la mitigación, a niveles aceptables, de los riesgos para el logro de los objetivos.
11. La organización selecciona y desarrolla las actividades de control generales sobre la tecnología para respaldar el logro de los objetivos.
12. La organización despliega las actividades de control tal y como se manifiestan en las políticas que establecen lo que se espera y en los procedimientos relevantes para llevar a cabo esas políticas.

Información y comunicación

13. La organización obtiene o genera y usa información de calidad, relevante, para respaldar el funcionamiento de los otros componentes del control interno.
14. La organización comunica internamente la información, incluyendo los objetivos y responsabilidades para el control interno, necesaria para respaldar el funcionamiento de los otros componentes del control interno.
15. La organización se comunica con terceros en relación con las materias que afectan el funcionamiento de los otros componentes del control interno.

Monitoreo

16. La organización selecciona, desarrolla, y lleva a cabo evaluaciones continuas y/o separadas para comprobar si los componentes del control interno están presentes y están funcionando.



17. La organización evalúa y comunica las deficiencias del control interno, haciéndolo de una manera oportuna, a las partes responsables por realizar la acción correctiva, incluyendo la administración principal y la junta de directores, según sea apropiado.

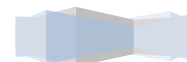
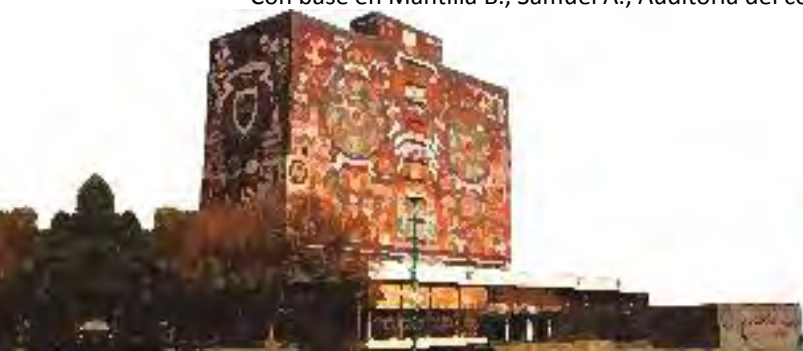
La estructura 2012 busca que se garanticen las condiciones previas que permitan afirmar la existencia del control interno, como respuesta al fenómeno que se está dando en la contabilidad a nivel mundial y en especial en México, pasando de un sistema basado en principios (PCGA) a un sistema basado en normas (IFRS). Y en auditoría de un sistema de atestación (muestreo selectivo) a un sistema de aseguramiento (administración de riesgos).

La incorporación de principios de control interno se ha convertido en asunto prioritario, para poder enfrentar los cambios contables y en general en las organizaciones, por lo que es necesario mencionar los principios rectores de control interno de los cuales se desprenden los mencionados anteriormente,

1. Segregación de funciones;
2. Autocontrol;
3. Desde arriba-hacia-abajo;
4. Costo menor que beneficio;
5. Eficacia;
6. Confiabilidad, y
7. Documentación.²⁶

Para finalizar los aspectos relevantes de la estructura 2012, en el principio 8, que es parte del componente valoración del riesgo y que de manera específica se denomina 'Valora el riesgo de fraude', considera los siguientes puntos importantes:

²⁶ Con base en Mantilla B., Samuel A., Auditoría del control interno, p.43, 44



“La valoración del riesgo incluye la evaluación que la administración hace respecto de los riesgos relacionados con la salvaguarda de los activos de la entidad y la presentación fraudulenta de reportes. Además, la administración considera los posibles actos de corrupción, tanto por la entidad como por partes externas, que de manera directa impactan la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos”.²⁷

La estructura 2012 es una actualización necesaria, luego de 20 años de la estructura de 1992, que si bien mantiene los mismos objetivos y elementos, puntualiza la importancia del control interno en la seguridad financiera tanto de las organizaciones como de la economía en su conjunto y la necesidad de actualizar los sistemas, a los cambios que afectan a las organizaciones, especialmente en materia de tecnologías, formulando principios que garantizan las condiciones previas que permitan afirmar si se cuenta o no con un control interno.

Así mismo hace énfasis en que los procesos de la organización no solo son los internos, sino todos los de la cadena de valor (negocios conjuntos, servicios compartidos etc.) y que en ellos debe centrarse la atención, si se desean obtener resultados, los cuales no solo deben limitarse a información financiera, sino informes de todo tipo.

2.1.7 Evaluación del Control Interno

Al revisar el control interno el auditor podrá determinar otros procedimientos de auditoría para formular su opinión sobre la razonabilidad de la información.

Una evaluación del control interno contable se enfoca a prevenir o detectar errores o irregularidades importantes, consiste en aplicar a cada transacción o activo involucrado los siguientes criterios:

²⁷ Ver COSO. Internal Control – Framework, op.cit., p. 65



- Considerar los tipos de errores o irregularidades que puedan ocurrir.
- Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y se han seguido satisfactoriamente.
- Evaluar deficiencias, error o irregularidad no contemplada por los procedimientos de control interno existentes para determinar su efecto en la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Regularmente los dos primeros puntos mencionados se realizan por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimiento, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado a juicio del auditor. El tercer punto se lleva a cabo durante la revisión del sistema y las pruebas de cumplimiento y el último se logra al ejercer el juicio profesional en la información obtenida.²⁸

Revisión del Sistema

La revisión que haga el auditor del sistema de control interno contable y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con los objetivos de la evaluación, es decir acorde a la razonabilidad de las transacciones que se desean evaluar.

La revisión es un proceso de obtención de información respecto a los procedimientos de la organización y pretende ser una base para las pruebas de cumplimiento.

Con la finalidad de entender la información obtenida, algunos auditores rastrean uno o varios tipos de transacciones afectadas a través de la

²⁸ Rodrigo Estupiñan Gaitán, op.cit., 101, 102



documentación relativa y los registros que se tengan, esta práctica es sutil para el propósito indicado y considerado como parte de las pruebas de cumplimiento.

La información obtenida puede ser anotada por el auditor en forma de respuestas a un cuestionario, memorándum narrativo, diagramas de flujo, cuadros de decisión o cualquier otra forma que convenga a las necesidades o preferencias del auditor.²⁹

2.1.8 Métodos para evaluar el sistema de Control Interno³⁰

En el proceso de evaluación del control interno un auditor debe revisar altos volúmenes de documentos, es por esto que el auditor se ve obligado a programar pruebas de carácter selectivo para hacer inferencias sobre la confiabilidad de sus operaciones.

Para dar certeza sobre la objetividad de una prueba selectiva y sobre su representatividad, el auditor tiene el recurso del muestreo estadístico, para lo cual se deben tener en cuenta los siguientes aspectos primordiales:

- La muestra debe ser representativa.
- El tamaño de la muestra varía de manera inversa respecto a la calidad del control interno.
- El examen de los documentos incluidos debe ser exhaustivo para poder hacer una inferencia adecuada.
- Siempre habrá un riesgo de que la muestra no sea representativa y por lo tanto que la conclusión no sea adecuada.

²⁹ *Ibid*, p.103

³⁰ *Ibid*, p.105-107



La confianza en el control interno reduce el primer riesgo del auditor, las pruebas de detalle y procedimientos a emplear en la evaluación, disminuyendo por tanto el tamaño de la muestra.

El trabajo de los auditores internos deberá ser considerado un complemento y no sustituto de los auditores externos o revisores fiscales.

Algunos métodos utilizados para evaluar el control interno son:

- Cuestionario
- Método descriptivo
- Método gráfico

➤ **Cuestionario**

Consiste en la evaluación con base en preguntas, las cuales deben ser contestadas por parte de los responsables de las distintas áreas bajo examen. Por medio de las respuestas dadas, el auditor obtendrá evidencia que deberá constatar con procedimientos alternativos los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados.

La aplicación de cuestionarios ayudará a determinar las áreas críticas de una manera uniforme y confiable.

Los cuestionarios son elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones, de tal manera que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control, mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido.



La aplicación correcta de los cuestionarios sobre control interno, consiste en una combinación de entrevistas, observaciones y otras pruebas por medio de procedimientos alternativos, como documentos que comprueben las afirmaciones. Es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

Algunas limitaciones en este método son:

- Adaptación a los procedimientos y naturaleza de las operaciones, no siempre se previenen con un cuestionario estándar.
- Limitación para incluir otras preguntas de acuerdo a la experiencia del auditor que está efectuando el relevamiento por este método.
- No siempre se abordan todas las deficiencias en las preguntas.

➤ **Método Descriptivo**

El método descriptivo consiste, en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados, y los registros que intervienen en el sistema. No debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos o de los empleados aislada u subjetivamente.

Consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno para las distintas áreas, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema.

La forma y extensión en la aplicación de este procedimiento dependerá desde luego de la práctica y juicio del auditor observada al respecto, y que puede consistir en:



- Preparar sus notas relativas al estudio de la compañía de manera que cubran todos los aspectos de su revisión.
- Que las notas relativas contengan observaciones únicamente respecto a las deficiencias del control interno encontradas.
- Siempre deberá tenerse en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto en la unidad siguiente.

Algunas ventajas de este método son:

- El estudio es detallado de cada operación con lo que se obtiene un mejor conocimiento de la organización y detección de actividades críticas.
- Se obliga al auditor a realizar un esfuerzo mental, que acostumbra al análisis y escrutinio de las situaciones establecidas.

Algunas limitaciones son:

- Se pueden pasar inadvertidos algunas situaciones anormales.
- No se tiene un índice de eficiencia.

➤ **Método Gráfico, Diagramas de flujo o Flujogramas**

El método de flujogramas es aquel que se expone, por medio de cuadros o gráficos. Si el auditor diseña un flujograma del sistema, será preciso que visualice el flujo de la información y los documentos que se procesan, debe elaborarse, usando símbolos estándar, de manera que quienes conozcan los símbolos puedan extraer información útil relativa al sistema.

Básicamente se describe la estructura orgánica de las áreas con la auditoría, los procedimientos y actividades entre departamentos. Este método es



útil ya que pueden ser utilizados por exámenes recurrentes y localizar rápidamente rutinas susceptibles de mejoramiento, logrando mayor eficiencia.

Algunas ventajas son:

- Identifica la existencia o ausencia de controles financieros y operativos
- Representa un ahorro de tiempo.
- Permite al auditor apreciar de forma panorámica los procedimientos que se combinan en el relevamiento.
- Por su amplitud cubre con diferentes aspectos, lo que contribuye a descubrir si algún procedimiento se alteró o discontinuó.
- Es flexible para conocer la mayor parte de las características del control interno.
- Facilita la presentación de recomendaciones y sugerencias a la gerencia.

Algunas limitaciones son:

- El estudio de dicho diagrama puede ser laborioso por su extensión.
- Muchas de las respuestas si son positivas o negativas resultan intrascendentes si no existe una idea completa del porqué de éstas respuestas.
- Su empleo es generalizado, debido a la rapidez de la aplicación.



2.1.9 Obtención de información para la evaluación del control interno³¹

Es importante obtener la información básica de las principales actividades de la empresa ya que es la base para plantear efectiva y eficientemente la evaluación del sistema de control interno. El análisis de las técnicas de información se debe efectuar bajo:

- Análisis por puesto de trabajo; se indaga en las tareas que realiza una persona en su departamento, es utilizada generalmente a nivel de auditoría operacional, para determinar cargas de trabajo y asignación de personal.
- Análisis por procedimiento o sistema de información; se indaga en las operaciones de un procedimiento. Las técnicas de información más frecuentemente utilizadas son las siguientes:

➤ **Entrevista**

Las entrevistas, pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o personas beneficiarias de los programas o actividades a su cargo. Para obtener mejores resultados debe prepararse apropiadamente, especificar quienes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, alertar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes deben ser documentados y/o confirmados por otras fuentes y su utilización aceptada por la persona entrevistada.

Algunos obstáculos que se pueden presentar en la entrevista son terminología, saber distinguir entre lo que el entrevistado dice, que hace y lo que realmente hace y la personalidad del entrevistado.

³¹ Ibid, p.109-117



➤ ***Observación Personal y Directa***

Es el examen ocular realizado para cerciorarse como se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, apreciando personalmente, de manera abierta o discreta, como el personal de la entidad ejecuta las operaciones.

➤ ***Revisión, lectura y estudio de documentación y antecedentes***

Los antecedentes documentados que puedan existir en la organización y que constituyen la materia de las dependencias, serán útiles en la medida que contengan información afín con el estudio realizado.

➤ ***Cuestionarios***

Documento integrado por preguntas relacionadas con el tema que se investiga, normalmente se dirige a empleados y funcionarios, su finalidad es suplir la entrevista, cuando es difícil entrevistar a los interrogados.

Se refiere concretamente a hechos que deberán ser verificados posteriormente. Las preguntas deben transmitir fielmente la intención del auditor, se sugiere redactar preguntas cuyas respuestas posibles sean sí o no, o datos de carácter cuantitativo, además las instrucciones deberán ser claras, precisas y concretas, así mismo se deberá definir el objetivo y la finalidad del mismo.

Esta técnica se sugiere cuando los datos requeridos son cuantitativos, es difícil el acceso al personal evaluado o se requiera poca información de gran cantidad de personas.



2.1.10 Normas de auditoría y su relación con la evaluación del control interno

Las Normas de auditoría proporcionan al auditor guías amplias y permiten flexibilidad en la conclusión acerca de los controles contables de una entidad al formular el programa de auditoría. Las normas, como bien es sabido, están basadas en opiniones expertas y proporcionan una estructura de decisión, que son la base de un análisis factible y normativo en cada revisión.

La estructura de decisión incluye una evaluación general del control del medio ambiente, identificación de errores, irregularidades y controles relevantes, así como, selección de la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de cumplimiento.

Durante el proceso de convergencia y con la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), a partir del 1 de enero de 2012, han surgido algunos cambios en la evaluación del control interno los cuales es importante considerar y en todo caso adaptar a las necesidades de cada organización auditada.

De esta forma se menciona de manera general la estructura de las Normas Internacionales de Auditoría:

- 200-299 Principios generales y responsabilidades
- 300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados
- 500-599 Evidencia de auditoría
- 600-699 Utilización del trabajo de terceros
- 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría
- 800-899 Áreas especializadas



Donde cada norma se estructura de la siguiente manera:

- Introducción
- Alcance
- Fecha de entrada en vigor
- Objetivo
- Requerimientos
- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

En relación con la Serie 300, quedó estructurada de la siguiente manera:

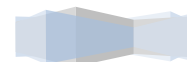
- NIA 300.- Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA 315.- Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- NIA 320.- Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA 330.- Respuesta del auditor a los riesgos valorados

Como se mencionó anteriormente la norma aplicable a control interno a partir de los ejercicios de 2012 es la NIA 315, resaltando las siguientes características:

Alcance: Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Componentes;

1. Entorno de control
2. Proceso de valoración del riesgo por la entidad
3. El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera y la comunicación.



4. Actividades de control relevantes para la auditoría
5. Seguimiento de los controles

Valoración del riesgo, ahora se denomina; Incorrección material:

- En los estados financieros
- En las afirmaciones sobre:
 - Tipos de transacciones
 - Saldos contables
 - Información a revelar

Pruebas de Control; Para diseño y aplicación de las pruebas de control el auditor:

- Realiza indagaciones con otros procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficiencia operativa de los controles.
- Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles y en ese caso si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficiencia operativa de dichos controles

2.1.11 Relación del control interno con el programa de auditoría

Como se ha desarrollado en ésta investigación el control interno desempeña un papel importante en el proceso de auditoría.

El objetivo de una auditoría como es sabido, es emitir una opinión a través de una revisión o examen, sobre la razonabilidad de la presentación de la información financiera, de conformidad con las normas (marco de referencia), por un periodo determinado.



Al delinear un programa de auditoría, existen tres factores que afectan el proceso de juicio del auditor:

- Selección de procedimientos para obtener evidencia.
- Necesidad de satisfacer las normas de auditoría aplicables.
- Criterio personal del auditor para aceptar responsabilidad sobre la expresión de una opinión.

Tipos de Evidencia de la Auditoría

La evidencia de la auditoría se clasifica de acuerdo con varias características, una de ellas es la confiabilidad y se obtienen por medio de las siguientes pruebas:

➤ *Pruebas sustantivas:*

- Examen físico; es una de las más confiables.
- Confirmación con terceras personas; las cuales son suficientemente importantes.
- Examen y averiguación exacta de registros

➤ *Pruebas de cumplimiento:*

Las cuales son pruebas sobre los procedimientos del sistema de control interno contable. Dichas pruebas se llevan a cabo después de que el auditor ha entendido el funcionamiento del sistema de control interno y tiene la intención de estimar la posible desviación inherente dentro de un sistema de contabilidad. Si bien los auditores no pueden depositar confianza absoluta sobre el control interno, las pruebas de cumplimiento son importantes ya que regularmente son menos costosas, que las pruebas sustantivas, por lo tanto reducen el costo de una auditoría.



Con base al grado de confiabilidad determinado por el auditor en la evaluación del control interno, establecerá el programa de auditoría.

2.1.12 Relación del efecto de la confianza del control interno en los programas de auditoría

El diseño de las pruebas de cumplimiento deberá reflejar los criterios por los cuales se juzgará el control interno contable, dichos criterios a su vez reflejan el juicio del auditor en relación con el grado esperado de confianza que puede depositarse sobre el control. Al decidir probar la confianza de un control interno, el auditor deberá tener en mente que siempre existe la posibilidad de que los criterios establecidos para el grado esperado de confianza, no serán cumplidos, es decir, los resultados de las pruebas de cumplimiento, pueden justificar una confianza “moderada” o “ninguna”. Ejemplo de un grupo de criterios relacionados con la confiabilidad y el control interno³²:

Tabla 1. Criterios relacionados con la confiabilidad y el control interno

EVALUACIÓN DE LA CONFIANZA SOBRE EL CONTROL CONTABLE	SITUACIÓN	GRADO DE CONFIANZA ESPERADO
Buena	Poca probabilidad de errores que se presenten o de no ser detectados por el control	Máximo
Regular	Cierta posibilidad de errores o control inefectivo	Moderado
Mala	Fuerte probabilidad de errores o control inefectivo.	Ninguno

Fuente: Theodore J. Mock *Evaluación y Juicio del auditor en relación con el control interno contable*, México, IMCP, 1995

Cuando el grado de confianza no es el esperado, el auditor, no podrá reducir los procedimientos sustantivos, hasta el alcance anticipado.

³² Citado por Theodore J. Mock, op.cit., p.43



Las pruebas de cumplimiento como se mencionó anteriormente, pueden consistir en procedimientos simples como observación y consultas al personal. Los procedimientos más complejos incluyen la selección de operaciones y cálculos independientes, análisis estadísticos o sistema de procesamiento de datos.

Los errores descubiertos por procedimientos sustantivos pueden proporcionar evidencia de que las pruebas de cumplimiento no proyectaron una estimación exacta de la confiabilidad en el control interno contable.

Al haber encontrado tales condiciones, el auditor deberá inmediatamente considerar el efecto sobre el plan de auditoría general y ampliar el alcance del trabajo.³³

Así, la extensión del trabajo de auditoría está estrechamente relacionada con el criterio de eficiencia del control interno.

Las irregularidades respecto al control interno, pueden clasificarse de la siguiente forma³⁴:

- Irregularidades dentro del marco y alcance de un sistema de control interno.
- Efectuadas mediante manipulación o enredo de los sistemas y procedimientos de control interno.
- Ejecutadas por niveles que se sitúan más allá del sistema de control interno.

³³ Citado por Theodore J. Mock, op.cit., p.45

³⁴ Rodrigo Estupiñan Gaitán, op.cit., p.205



Las dos primeras clasificaciones corresponden a lo que se puede considerar el marco de un sistema de control interno, mientras que la última clasificación tiene un sentido particular, se da en razón, a que cualquier organización debe otorgar una cantidad de autoridad y funciones de carácter discrecional a funcionarios que ocupan determinadas posiciones. Al tratarse de irregularidades, estas pueden estar disimuladas o al descubierto. La irregularidad disimulada, es aquella en la que se han tomado las suficientes medidas y precauciones para neutralizar o reducir la posibilidad de su descubrimiento. Las irregularidades al descubierto o disimuladas pueden suceder de la siguiente forma:

- Por manipulación de registros
- Omisión de asientos
- Sumas y asientos falsos
- Pases y otros procedimientos de registro
- Manipulación de documentos
- Destrucción de documentos
- Preparación de documentos falsos
- Alteración de documentos legítimos.

Existen otro tipo de irregularidades denominadas contingencias fiscales (negativa), las cuales se definen como “estará constituida por un conjunto de condiciones que se den en un momento dado en una empresa, que pueden originar como consecuencia de un suceso futuro, la detección del hecho por parte de la inspección de tributos, un pasivo real”.³⁵

³⁵ Mario Alonso Ayala, “Tratamiento de contingencias fiscales en el informe de Auditoría”, *Revista Técnica Tributaria*, RTT No. 41, p. 18



Las contingencias fiscales se describen habitualmente como consecuencia de:

- Diferentes interpretaciones de la norma tributaria
- Incumplimiento de condiciones para la aplicación de deducciones y bonificaciones
- Errores en la aplicación de la legislación fiscal
- Recursos interpuestos y no provisionados
- Posible incumplimiento de futura reinversión en el caso de optar por la exención prevista para beneficios extraordinarios, entre otras.³⁶

2.1.13 Control interno en las transacciones fiscales y Ley Sox

Como se mencionó anteriormente el control interno surge como una respuesta respecto al adecuado cumplimiento de la normatividad y políticas de las organizaciones, sean públicas o privadas. Así tenemos que el control interno puede ser catalogado, de acuerdo al objetivo básico³⁷ que cubren, como:

- Control administrativo, donde se debe observar y aplicar en todas las fases o etapas del proceso administrativo. Los procedimientos administrativos están dirigidos al proceso de decisiones, que lleven a la autorización de transacciones por parte de la gerencia, con la finalidad de promover la eficiencia y adherirse a las políticas de la administración.
- Control contable, orientado fundamentalmente hacia el control de las actividades financieras y contables de una entidad. Los procedimientos contables comprenden aquellos que están dirigidos a la protección de los activos y confiabilidad de los registros financieros.

³⁶ Idem.

³⁷ Boletín E-02,p.57



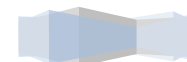
Es así, como los procedimientos administrativos buscan controlar la función administrativa diaria, desde el establecimiento de manuales, políticas etc. que guíen el desempeño; los procedimientos contables, favorecen el registro y control de las operaciones contables, a través de la verificación del registro oportuno e íntegro de todas las operaciones correspondientes y autorizadas por el personal competente.

Las NIAS, establecen una estrecha relación a nivel organizacional entre los procedimientos y el sistema de control interno; al señalar que éste abarca los procedimientos y políticas adoptados por la administración de una entidad para contribuir al logro de los objetivos organizacionales propuestos; al asegurar la dirección ordenada y eficiente de la entidad, adhesión a las políticas de administración, salvaguarda de activos, prevención y detección de fraude, precisión e integridad en los registros contables, preparación oportuna de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que esté sujeta la organización.

De esta forma el control interno es un medio para el cumplimiento de la normatividad contable y en consecuencia la fiabilidad de la misma. En materia fiscal, el control interno contribuye a la fiabilidad o confianza en la determinación y pago de los tributos.

Es importante recordar que en México no es aplicable la seguridad razonable para efectos fiscales, ya que cualquier diferencia que derive en alguna omisión y que sea detectada mediante auditorías o revisiones, tiene que ser solventada, a menos que la facultad de las autoridades fiscales haya preescrito de conformidad con el artículo 67 del CFF, el cual a simple lectura indica lo siguiente:

“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para



imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que³⁸:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio
- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso
- III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales;
- IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante cinco años, que establece el código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración y por la cual está obligado.

Algunos aspectos de control interno relacionados con el área de impuestos son³⁹:

La existencia de normas por escrito, encaminadas a:

- Elaboración de un presupuesto de gastos fiscales
- Conciliaciones bancarias
- Controlar la ejecución del presupuesto
- Estudiar las posibilidades de ahorro fiscal “Estrategias fiscales”
- Custodiar y controlar los documentos fiscales
- Efectuar conciliaciones periódicas entre las bases de los distintos impuestos y los registros contables
- Controlar el cumplimiento de los plazos relativos a las obligaciones fiscales
- Realizar el control y seguimiento de las liquidaciones o la resolución de los posibles recursos

³⁸ Ver CFF, Título tercero, artículo 67, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/119.htm?s=>, México 2013

³⁹ De la Peña, Gutiérrez Alberto, *Auditoría un enfoque práctico*, p.386



- Conciliación de saldos intercompañías

Existencia de procedimientos que contemplen:

- Sistema de autorizaciones para las operaciones fiscales y su registro contable
- Crear evidencia de los datos utilizados para el cálculo de las deudas tributarias
- Que las declaraciones sean preparadas con la documentación necesaria acreditativa de los hechos imponibles respectivos.
- La existencia de una segregación de funciones entre las personas que:
 - Calculan los impuestos
 - Efectúan el pago
 - Realizan su contabilización.

La declaración de impuestos, se contempla en el objetivo de control, “Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables”, el cual fue observado en el Informe COSO, que si bien originalmente fue considerado como un enfoque voluntario para implementar las mejores prácticas dado que se refieren a un ambiente de control sano, no parece haber sido suficiente, incluso para aquellas grandes empresas, tener conocimiento de una herramienta útil de control, es por ello que en Estados Unidos en el 2002, después de una serie de fraudes financieros descubiertos por grandes compañías y los despachos fiscalizadores, surge la Ley Sarbanes-Oxley o Ley SOX donde se ha establecido el informe COSO, como el parámetro de comparación para determinar el cumplimiento de la misma, reconociendo sus efectos positivos en las entidades como medio eficaz para la detección y prevención del fraude, “hecho ley”.

Los componentes del Informe COSO, como se mencionó anteriormente, no solamente cubren los controles necesarios para adecuarse a las regulaciones para



los informes económico-financieros, sino que, además claramente identifican los controles operativos y son considerados por la Ley Sox⁴⁰ como sigue:

Ambiente de Control; es el punto de partida para determinar si la decisión de la gerencia ejecutiva, de cumplir con la Ley Sarbanes-Oxley será percibida como un ejercicio en esencia o por imposición.

Evaluación de riesgos; debido a que las condiciones económicas, industriales, legales y operativas están siempre sujetas a cambios constantes, se necesitan mecanismos para identificar y manejar los riesgos especiales asociados con esos cambios.

Actividades de control; inclusión de las tres áreas de control en la sección 404 de la Ley; documentar los componentes del COSO, contemplar operaciones del negocio y cumplimiento de las normativas.

Información y comunicación; no es suficiente sólo documentar las actividades de control identificadas en el ejercicio de cumplimiento de la sección 404, estas deben ser efectivamente comunicadas, reforzando el hecho de que el control es un trabajo de todos.

Monitoreo; es necesario que los sistemas provean a la gerencia la confianza que el monitoreo se realiza en tiempo real en todos los controles claves de cada proceso, financiero, operacional y regulatorio.

Entonces, la Ley Sox requiere a través de la sección 404, "Evaluación de la gerencia de los controles internos", se revele, por parte del auditor, el control interno de transacciones financieras, cuando éste no se ajuste a las disposiciones aplicables, con la finalidad de evitar fraudes.

⁴⁰ Consultado en publicación, Ley Sox, <http://www.interamericanusa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>



En suma el control interno en transacciones fiscales busca cumplir con los siguientes objetivos⁴¹:

- Establecer procedimientos, políticas y normas al pago de las contribuciones.
- Garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal establecido respecto a la materia tributaria.
- Sustentar la confiabilidad de la base imponible.
- Salvaguardar los activos.
- Velar por el logro de los objetivos establecidos.
- Proveer información veraz y oportuna para servir de base a la toma de decisiones.

Por tal motivo para que las organizaciones se mantengan al día en el pago de impuestos y eviten sanciones, actualizaciones y recargos por el incumplimiento de sus obligaciones, que a la larga pueden afectar la rentabilidad y crecimiento de la organización es necesaria la existencia de control interno, sujeto a evaluaciones constantes, que permitan mayor confiabilidad en los procedimientos que se manejan diariamente por personal determinado y sobre el cual caen responsabilidades orientadas al cumplimiento de los objetivos organizacionales.

2.2 ASPECTOS FISCALES DE ISN EN EL ESTADO DE HIDALGO

2.2.1 Impuestos Locales y Leyes Fiscales aplicables 2011-2012

Los impuestos son un tipo de tributo regido por derecho público. Ésto explica su carácter de obligatoriedad en el pago para todos los mexicanos.

⁴¹ Salas, Soto Keni, *Evaluación del sistema de control interno tributario, en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter*, Venezuela 2009, p.36



(Fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

La característica del pago de un impuesto es que no requiere una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración. Sino que, surge por la “potestad tributaria del Estado”, principalmente con el objeto de financiar sus gastos y velar por el desarrollo social.

Se debe regir por el principio de “capacidad contributiva”⁴², que nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad de las cargas públicas, el cual indica que aquellos que más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal.

La finalidad de los impuestos, se pueden definir como:

- Fines fiscales: aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública de manera indirecta. (Ej. servicios públicos)
- Fines extra-fiscales: aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública o interés público de manera directa, es un instrumento eficaz de la política económica, financiera y social alentando o desalentando ciertas actividades sociales. (Ej. Cigarrillos)
- Fines mixtos: búsqueda conjunta de los dos fines anteriores.⁴³

De esta forma existen impuestos federales, estatales y municipales. Los impuestos estatales tienen una particularidad: solo se aplican dentro de las fronteras de cada estado, y no tienen incidencia en los demás, por lo tanto tienen

⁴² Marco C. García Bueno, *En principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, p. 46

⁴³ Publicado por Rombiola Nicolás, “Pago de Impuestos”, 30 de Enero 2013, <http://losimpuestos.com.mx/pago-de-impuestos>



ciertas características de variabilidad de un Estado a otro, siendo sujetos de las contribuciones, las personas físicas y morales residentes en el Estado de Hidalgo, de paso por su territorio o que realicen actos cuyas fuentes o efectos se localicen dentro del mismo.⁴⁴

En la Iniciativa de Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal del año 2012, el gobierno del Estado de Hidalgo estableció en forma enunciativa, los conceptos por los cuales el Estado podía recaudar los recursos económicos que requiere para la realización de su función social con el propósito de seguir gobernando con justicia, equidad y proporcionalidad.

Las contribuciones establecidas en la Ley de Ingresos del Estado se regularán por las Leyes fiscales respectivas y en su caso, por el derecho común en forma supletoria, la recaudación proveniente de los ingresos del Estado, se efectuará por la Secretaría de Finanzas y Administración a través de las Dependencias facultadas por las leyes de la materia y por los organismos que dicha Secretaría autorice.⁴⁵

En el CFEH se encuentran las normas que regulan la relación jurídica entre Estado y contribuyentes, con relación a las obligaciones fiscales, estableciendo en su artículo 7 las leyes fiscales para el Estado de Hidalgo:

- Código Fiscal del Estado de Hidalgo
- Ley de Hacienda
- Ley de Ingresos
- Ley de presupuesto, Contabilidad y Gasto Público
- El Presupuesto de Egresos
- Ley de Coordinación Fiscal

⁴⁴ CFEH, Título Primero, Disposiciones Generales, Art. 3

⁴⁵ CFEH, Título Primero, Art. 5

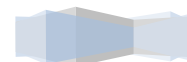


- Los demás ordenamientos que contengan disposiciones de orden hacendario

Así en la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal 2012, se expone que, de acuerdo a lo establecido en el Plan Estatal de Desarrollo 2011-2016, un objetivo estratégico es fortalecer la administración de las finanzas públicas estatales, a través de la ampliación de la capacidad recaudatoria, la asignación eficiente de los recursos públicos y el ejercicio transparente y responsable del sistema financiero, por lo que la presente administración se impuso como objetivo elevar los niveles de recaudación principalmente en lo que se refiere a los ingresos por potestades locales (impuestos, derechos, productos y aprovechamientos) y mejorar los parámetros de eficiencia, eficacia y honestidad de las áreas encargadas de la administración tributaria.⁴⁶

Y como se definió en la mencionada Ley, para poder lograr dicho objetivo, resulta necesario fortalecer los mecanismos que garanticen una mayor captación de recursos. Por lo que la simplificación tributaria para facilitar el cumplimiento de las obligaciones, la evasión y elusión fiscales, deberán ser temas centrales a considerar.

⁴⁶ *Idem.*



2.2.2 Clasificación

En el artículo 1 de la Ley de Ingresos para el Estado de Hidalgo, se definen los ingresos de la Hacienda Pública para el Estado, siendo los mismos para los años de análisis 2011-2012, los cuales son las contribuciones que se obtengan por concepto de los Impuestos, Derechos, Productos, Aprovechamientos, Ingresos Extraordinarios, Participaciones y Fondos de Aportaciones Federales comprendidos en la presente Ley, cuyo fundamento para su aplicación, se encuentra establecido en la Ley de Hacienda para el Estado de Hidalgo.

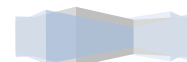
Los ingresos por concepto de Impuestos se clasifican en:

- a) Sobre Honorarios y Otras Actividades Lucrativas;
- b) Por Adquisición de Automóviles, Camiones y Motocicletas Usados que se realicen entre particulares;
- c) Sobre Nóminas;
- d) Por la Prestación de Servicios de Hospedaje;
- e) Sobre Tenencia o Uso de Vehículos;
- f) Sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos; y
- g) Adicional para la Construcción de Carreteras, Sosténimiento de la Asistencia Pública y del Hospital del Niño D. I. F. del Estado.

Esperando para el Ejercicio Fiscal del año 2012, un monto total estimado del orden de \$27 mil 688 millones 907 mil 195 pesos⁴⁷, cantidad superior en 17.9 por ciento, a lo estimado para el Ejercicio Fiscal 2011 que fue de un monto de 23 mil 473 millones 050 mil 495 pesos.⁴⁸

⁴⁷ Ver Ley de Ingresos del Estado de Hidalgo 2012, Fracción VII <http://intranet.e-hidalgo.gob.mx/NormatecaE/Archivos/archivo1905.pdf>, p.1

⁴⁸ Ver Ley de Ingresos del Estado de Hidalgo 2012, Fracción VII, <http://www.ceaa-hidalgo.gob.mx/marjur/E%20Ley%20De%20Ingresos%20Del%20Estado%20De%20Hidalgo%20Para%20El%20Ejercicio%20Fiscal%20Del%20Año%202011..pdf>, p.1



2.2.3 Impuesto Sobre Nóminas

El ISN grava todos los pagos en dinero o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo en relación de dependencia personal y subordinada.

Este gravamen es una erogación que, en cabeza del patrón, se aplica sobre cada uno de los pagos que realice a sus empleados en concepto de salario.

Los obligados al pago de este impuesto son todas aquellas personas físicas y morales, que por ser patrones, realicen pagos por remuneración a sus trabajadores.

El ISN se aplica sobre una base imponible del monto total de pagos realizados por el patrón a sus trabajadores, es decir las nóminas.

Para el pago de impuesto sobre nómina se realiza con declaraciones mensuales, para tasas de 1% y 2%, o cuatrimestrales, para tasas aplicables al 0.5%, las cuales deben presentarse antes del día 20 de cada mes al que aplica.

La regulación de este impuesto se encuentra contemplado en la Ley de Hacienda para el Estado de Hidalgo, Título segundo, de los Impuestos, Capítulo tercero, del Impuesto sobre nóminas:⁴⁹ A continuación se describen las características fiscales del ISN en el Estado de Hidalgo.

2.2.3.1 Del objeto

Artículo 21.- Son objeto de este impuesto, las erogaciones en efectivo o en especie, que tengan como fin remunerar el trabajo personal subordinado, que se preste dentro del territorio del Estado, independientemente de la designación que se les otorgue y del lugar en que se realicen.

⁴⁹ Extraído de la Ley de Hacienda para el Estado de Hidalgo 2012, publicada en el Periódico Oficial, el miércoles 31 de diciembre de 2003, p.6-10



Las erogaciones a que se refiere este Artículo incluyen las que se efectúen a: los obreros, empleados de confianza, empleados por honorarios asimilados a sueldos o salarios, directores, gerentes, administradores, representantes, integrantes de consejos directivos, de vigilancia o consultivos, comisarios, intermediarios y demás personal que las reciba, de toda clase de empresas, negociaciones.

Constituyen también el objeto del impuesto, los rendimientos o anticipos que obtengan los integrantes de sociedades cooperativas de producción o servicios.

Para los efectos de este impuesto, se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, todas las contraprestaciones cualesquiera que sean los nombres con los que se les designe, ya sean ordinarias o extraordinarias, en las que se incluyen los pagos realizados por:

- I. Sueldos y salarios;
- II. Tiempo extraordinario de trabajo;
- III. Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV. Compensaciones;
- V. Gratificaciones y aguinaldos;
- VI. Primas de antigüedad; y
- VII. Las comisiones que se paguen a las personas por los servicios que presten a un empleador, siempre que dichos servicios se lleven a cabo en las instalaciones o por cuenta de éste último, por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado.



2.2.3.2 Del sujeto

Artículo 22.- Son sujetos del pago de este impuesto, las personas físicas y morales que realicen los pagos a que se refiere el Artículo anterior.

También están obligados a retener y enterar este Impuesto las personas físicas o morales que contraten la prestación de servicios con empresas cuyo domicilio esté ubicado fuera de la Entidad, para que le proporcionen los trabajadores, siempre que el servicio personal se preste en el territorio del Estado.

En éste caso, deberán entregar a la persona física o moral que le proporcione los trabajadores, la constancia de retención correspondiente debidamente avalada por la Secretaría de Finanzas y Administración.

2.2.3.3 De la base

Artículo 23.- Es base gravable de este impuesto, el monto total de los pagos realizados por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado a que se refiere el artículo 21 de esta ley.

2.2.3.4 De la tasa

Artículo 24.- El impuesto sobre nóminas se determinará mediante la aplicación de la base que señala el Artículo anterior a las tasas siguientes:

- | | | |
|------|---------------------------------|------|
| I. | De 1 a 20 trabajadores | 0.5% |
| II. | De 21 a 100 trabajadores | 1.0% |
| III. | De 101 trabajadores en adelante | 2.0% |

En los casos que la planta de trabajadores aumente o disminuya en un sólo mes, se aplicará la tasa que corresponda al número mayor de trabajadores.



2.2.3.5 Del pago

Artículo 25.- El impuesto, se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado; dicho impuesto se enterará a la Autoridad en la siguiente forma:

- I. Los contribuyentes que se encuentren en los supuestos establecidos en el Artículo anterior, deberán realizar la declaración vía internet o a través de las formas oficiales aprobadas por la Secretaría de Finanzas y Administración, de manera mensual, dentro del término que no rebase el día 20 del mes calendario siguiente al período de su causación.
- II. Para el caso de que durante el periodo a declarar, el contribuyente no cuente con base gravable, deberá presentar en el Centro Regional de Atención al Contribuyente de su jurisdicción o vía Internet, la declaración en ceros que corresponda.

El pago podrá efectuarse en efectivo, mediante tarjeta bancaria o transferencia electrónica de fondos en las cuentas de la Secretaría de Finanzas y Administración en las instituciones autorizadas.

2.2.3.6 De las obligaciones

Artículo 26.- Los contribuyentes de este impuesto tienen las obligaciones siguientes:

- I.- Inscribirse en el Padrón Estatal de Contribuyentes de la Secretaría de Finanzas y Administración del Estado, dentro del mes siguiente a la fecha de inicio de sus operaciones, vía internet o mediante las formas oficiales aprobadas por la misma Secretaría en el Centro Regional de Atención al Contribuyente de su jurisdicción;



- II.- Las personas físicas o morales, cuya casa matriz y sucursales operen en diferentes lugares dentro del territorio del Estado, deberán presentar las declaraciones correspondientes conforme a lo dispuesto por el Artículo 25 de esta Ley, en el Centro Regional de Atención al Contribuyente que corresponda al domicilio de la matriz, en la que se acumulará a la base gravable, el número de trabajadores y el impuesto a pagar por cada una de sus negociaciones; así como deberán registrar el domicilio de las sucursales que operen dentro del Territorio del Estado;
- III.- Las personas físicas o morales cuya matriz se encuentre ubicada fuera del territorio del Estado y cuenten con sucursales dentro del mismo, deberán dar aviso al Centro Regional de Atención al Contribuyente correspondiente, respecto de las sucursales que realicen sus operaciones dentro de esta entidad federativa, así como del lugar en el que se presentarán las declaraciones conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley, en las que acumulará la base gravable del impuesto y el número de trabajadores que tengan en todas las sucursales citadas; así mismo deberán registrar el domicilio de las sucursales que operen dentro del territorio del estado, así como el domicilio de la casa matriz ubicado fuera del territorio del estado; y
- IV.- Presentar, vía internet o a través del Centro Regional de Atención al Contribuyente mediante las formas oficiales aprobadas por la Secretaría de Finanzas y Administración, los avisos respectivos por cambio de nombre o razón social, domicilio fiscal o cuenta de correo electrónico, suspensión o reanudación de actividades, apertura o cierre de negociación, fusión o escisión y/o aumento o disminución de obligaciones, dentro del término de treinta días siguiente al en que ocurra el hecho.



2.2.3.7 De las excepciones

Artículo 27.- No causarán este impuesto:

- I. Las erogaciones que se cubran por concepto de:
 - a) Indemnizaciones derivadas de la rescisión o terminación de las relaciones de trabajo, ya sean de manera voluntaria o por resolución de autoridad competente;
 - b) Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;
 - c) Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos respectivos;
 - d) Pensiones y jubilaciones en los casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte;
 - e) Pagos por gastos funerarios;
 - f) Aportaciones a las instituciones de seguridad social o de fondos para el retiro, constituidas conforme a las Leyes de la materia;
- II. Las erogaciones que efectúen:
 - a) Las personas morales, cuando en su acta constitutiva conste expresamente que no persiguen fines de lucro, y que promuevan o realicen las actividades siguientes:
 1. Asistencia social en cualquiera de sus formas;
 2. Sociales legalmente autorizadas que se encuentren debidamente registradas ante las autoridades estatales competentes;
 3. Asociaciones de padres de familia, constituidas y registradas en los términos del reglamento federal de asociaciones de padres de familia; o
 4. Asociaciones de Colonos.



- b) Los partidos o asociaciones políticas y religiosas, constituidos conforme a la Ley de la materia;
- c) Las uniones o asociaciones de agricultores, ganaderos, piscicultores, silvicultores o comunidades;
- d) Las asociaciones rurales de interés colectivo;
- e) De ejidos;
- f) Cámaras de comercio e industria, así como los organismos que las reúnan;
- g) Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen;
- h) Asociaciones patronales; y
- i) Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.

2.2.3.8 De las infracciones y otros aspectos relevantes

En materia fiscal la responsabilidad no sólo es de pagar contribuciones, sino de cumplir otras obligaciones que la ley impone, como la de llevar una contabilidad de conformidad con las leyes de la materia; en caso de determinación presuntiva, la de colaborar con el fisco para proporcionar elementos, aunque no sea sujeto pasivo; en otros casos, la de retener y enterar contribuciones de terceros, etcétera.⁵⁰

Cuando se viola alguna ley relacionada con éstas obligaciones se recae en infracciones. Para este estudio son de interés indicar las mencionadas en el artículo 99 del CFEH, el cual menciona que son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los sujetos pasivos de una contribución fiscal, las que a continuación se indican:⁵¹

⁵⁰ Rodríguez Mejía Gregorio, Revista Jurídica No. 82, UNAM, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm>

⁵¹ Ver Código Fiscal del Estado de Hidalgo, Título tercero de las infracciones, las sanciones y los delitos fiscales, artículo 99



- I.- No solicitar la inscripción o registro cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea, multa de 25 a 50 salarios mínimos;
- II.- No incluir en las manifestaciones para su inscripción todas las actividades por las que sea contribuyente, multa de 50 a 75 salarios mínimos;
- III.- No citar el número de registro estatal de contribuyentes o utilizar alguno no asignado por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley:
- A) En los casos de declaraciones se impondrá una multa de 10 a 20 salarios mínimos; y
- B) De 5 a 10 salarios mínimos, en los demás documentos.
- IV.- Utilizar interpósita persona para manifestar negociaciones propias con el propósito de omitir pagar, total o parcialmente las contribuciones correspondientes, multa de 50 a 100 salarios mínimos;
- V.- No obtener oportunamente los permisos, placas, comprobantes de registro o cualquier otro documento exigido por las disposiciones fiscales, multa de 25 a 50 salarios mínimos;
- VI.- No tener los permisos, placas, comprobantes de registro o cualquier otro documento exigido por las disposiciones fiscales en los lugares que señalan dichas disposiciones o no devolverlos oportunamente dentro del plazo que las mismas establecen, multa de 50 a 75 salarios mínimos;
- VII.- Iniciar cualquier actividad económica sin cubrir los requisitos exigidos por los distintos ordenamientos legales, multa de 50 a 75 salarios mínimos;



- VIII.-Llevar doble juego de libros, multa de 50 a 100 salarios mínimos;
- IX.- Alterar deliberadamente y con dolo la contabilidad o permitir este acto con el fin de omitir el pago de contribuciones multa de 50 a 75 salarios mínimos;
- X.- No exhibir los recibos, facturas, notas de venta o cualesquiera otros documentos que señalen las leyes fiscales, cuando tengan obligación de hacerlo, multa de 25 a 50 salarios mínimos;
- XI.- No consignar por escrito los actos, convenios o contratos que de acuerdo con las disposiciones fiscales deban constar de esa forma, por la primera vez, multa de 50 a 75 salarios mínimos.
- XII.- Presentar los avisos, declaraciones, datos, informes, copias y documentos alterados o falsificados, multa de 50 a 100 salarios mínimos;
- XIII.- Declarar ingresos menores a los percibidos, multa de 50 a 100 salarios mínimos;
- XIV.- Omitir la comprobación de la exactitud de los cálculos de contribuciones que deban hacer los notarios o jueces o incurrir en los mismos errores de aquellos, si ello entraña omisión de impuestos, multa de 25 a 50 salarios mínimos;
- XV.- No presentar, ante las autoridades fiscales de su jurisdicción, cualquier aviso de movimiento que realice y que modifique su inscripción inicial, en la formas aprobadas por la Secretaría de Finanzas y Administración, multa de 50 a 75 salarios mínimos;
- XVI.-Ostentar, en forma diversa de las que señalen las disposiciones fiscales, la comprobación del pago de una contribución, multa de 50 a 100 salarios mínimos;
- XVII.-Infringir disposiciones fiscales en forma distinta de las previstas en las fracciones precedentes, multa de 50 a 100 salarios mínimos;



XVIII. Señalar en el registro estatal de contribuyentes, para efectos de inscripción, un domicilio fiscal distinto del que corresponda conforme al artículo 32 de este Código, multa de 25 a 50 salarios mínimos.

En caso de reincidencia de las conductas a que se refiere este artículo, la sanción se duplicará, en cada caso.

Así mismo es importante mencionar que las obligaciones de ISN a cargo del contribuyente detectadas en una revisión deberán ser informadas mediante acta final por las autoridades fiscales ya que de lo contrario no podrán recuperarse:

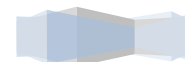
Plazo de Revisión; “Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos, que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados, a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones o en su caso, el de la conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.”⁵²

En cuanto a los derechos del contribuyente en caso de haber enterado al fisco, mayor ISN al que era sujeto de obligación, éste podrá exigir su devolución en los términos siguientes según el CFEH:

Devoluciones, artículo 50.- Para que proceda la devolución de cantidades pagadas indebidamente, en cantidad mayor a la debida, se requiere:

I.- Que medie gestión por escrito de parte interesada en la que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 70 del CFEH y se acompañe el original y

⁵² Extraído del artículo 84 del CFEH, 2013.



copia del formato de comprobante de pago y de la ficha de depósito expedida por institución bancaria autorizada por la Secretaría de Finanzas y Administración;

II.- Que no haya créditos fiscales existentes, en cuyo caso cualquier excedente se aplicará en cuenta;

III.- Que se dicte acuerdo de la Secretaría de Finanzas y Administración o exista sentencia ejecutoriada de autoridad competente.

Contra la negativa de autoridad competente para la devolución a que este artículo se refiere, no existe recurso y sólo procederá el juicio de nulidad.

2.2.3.9 De la Ley de Coordinación Fiscal⁵³

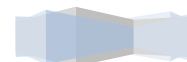
La Ley de Coordinación Fiscal establece los lineamientos, reglas e instrumentos jurídicos fundamentales de las relaciones fiscales entre los tres órdenes de gobierno; la Federación, los estados y los municipios e incluye disposiciones sobre los montos y formas de distribución de los recursos.

En este sentido, puede señalarse que con esta Ley se fortalece y consolida la tendencia a simplificar y hacer más equitativo el sistema tributario nacional, pues promueve la eliminación de la concurrencia impositiva que existía cuando podía ser gravada una misma base tributaria por dos o más ámbitos de gobierno.

Algunos objetivos de dicha ley son:

- Coordinar: Al sistema fiscal de la federación con los estados, municipios y el distrito federal.

⁵³ Extraído de la Ley de coordinación fiscal, vigente en 2013, Capítulos I, II y III



- Establecer: La participación que corresponda a las tesorerías o secretarías de finanzas de los estados, municipios y el distrito federal en los ingresos federales.
- Distribuir: Entre los estados, municipios y el distrito federal las participaciones en los ingresos federales.
- Fijar: Las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.
- Constituir: Los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

De esta manera la SHCP celebrará convenio con las entidades que soliciten adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal. Dichas entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale ésta ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.

El fondo general de participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio y éste será distribuido considerando los siguientes aspectos por entidad:

1. Participación que recibió en 2007.
2. Crecimiento en el fondo de participación entre el año 2007 y el que se está considerando.
3. PIB del último año.
4. PIB del año anterior al definido en el punto antecedente.
5. Información relativa a la recaudación de impuestos y derechos locales de la entidad en el año
6. Promedio móvil de tres años de las tasas de crecimiento en la recaudación de los impuestos y derechos locales de la entidad.
7. Última información oficial de población para la entidad proporcionada por el INEGI



8. La suma de todas las entidades de las variables mencionadas del punto 3 al 7.

Las entidades deberán rendir cuenta comprobada de la totalidad de la recaudación que efectúen de cada uno de sus impuestos y derechos locales.

La SHCP podrá solicitar a las entidades la información que estime necesaria para verificar las cifras recaudatorias locales presentadas por las entidades.

Las participaciones serán cubiertas en efectivo y no podrán ser objeto de deducciones. Los gobiernos de las entidades, quince días después de que la SHCP publique en el diario oficial de la federación el calendario de entrega, porcentaje, formulas y variables utilizadas, así como el monto, estimados, deberán publicar en el periódico oficial de la entidad los mismos datos antes referidos, de las participaciones que las entidades reciban y de las que tengan obligación de participar a sus municipios o demarcaciones territoriales.

También deberán publicar trimestralmente el importe de las participaciones entregadas y, en su caso, el ajuste realizado al término de cada ejercicio fiscal.

Las participaciones que correspondan a las entidades y municipios son inembargables; no pueden afectarse a fines específicos, ni estar sujetas a retención, salvo para el pago de obligaciones contraídas por las entidades o municipios, con autorización de las legislaturas locales e inscritas a petición de dichas entidades ante la secretaria de hacienda y crédito público.

El gobierno federal, por conducto de la SHCP, y los gobiernos de las entidades que se hubieren adherido al sistema nacional de coordinación fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia contable y de información de finanzas públicas.



Las entidades que deseen adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal para recibir las participaciones que establezca esta ley, lo harán mediante convenio que celebren con la secretaria de hacienda y crédito público, que deberá ser autorizado o aprobado por su legislatura. También, con autorización de la legislatura podrán dar por terminado el convenio.

El gobierno federal, por conducto de la SHCP, y los gobiernos de las entidades que se hubieran adherido al sistema nacional de coordinación fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios cuando así se pacte expresamente.

Ésto permite tener de manera general un conocimiento sobre el funcionamiento de la coordinación en materia de impuestos entre los estados, de tal forma que facilita la fiscalización, al contribuir en actos administrativos entre ellos e impulsa a los mismos a incrementar su recaudación en materia de impuestos estatales, ya sea de forma primaria por medio de la recaudación directa o secundaria por medio de la fiscalización, pues entre mayor sea la recaudación estatal mayor será el porcentaje en el fondo general de participación, lo cual es una meta para el Estado de Hidalgo, incrementar su recaudación, en consecuencia su índice de participación y así impulsar su plan de desarrollo.



2.2.4 Juicios fiscales

Los contribuyentes están obligados al pago de las contribuciones o tributos como fuente de ingresos que percibe el Estado, reconocidos en la ley, con el objeto de que se ajusten a principios de equidad y justicia, mediante aportaciones pecuniarias, que en forma obligatoria son exigidas unilateralmente a cargo del contribuyente y sirven para que el gobierno cumpla con su función pública. Lo que implica que la función principal de las contribuciones es sufragar los gastos de la sociedad.

De ésta forma, los impuestos deben de cubrir cuatro principios, según Adam Smith⁵⁴:

1. Justicia; el pago del impuesto va de acuerdo a la capacidad económica del sujeto y que se aplique a todos los que se encuentren en la actividad generadora del mismo.
2. Certidumbre; todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales.
3. Comodidad; todo impuesto debe ser recaudado en el periodo y en la forma en que es más probable que convenga su pago para los contribuyentes.
4. Economía; se debe de buscar el mayor rendimiento posible del impuesto y para ello su recaudación no debe ser onerosa.

De acuerdo al segundo principio relacionado con la certeza en los elementos de los impuestos (tasa, sujeto, objeto, exenciones, periodo de pago, infracciones y sanciones), hace que la autoridad en el ejercicio de sus funciones de comprobación y cumplimiento de las leyes determine créditos fiscales a cargo del contribuyente y si éste no está de acuerdo utilizará los medios de defensa a su alcance para impugnarlos.

⁵⁴ Con base en Peña Razo Juan,
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/podium/cont/15/cnt/cnt2.pdf> p.11,12



El proceso legislativo en materia de leyes fiscales se encuentra contemplado en la CPEUM, por ser ésta la ley suprema y por establecer las facultades del poder legislativo en materia tributaria.

La promulgación y publicación de la ley obliga a un proceso previo de revisión y aprobación por la cámara de Diputados, Senadores y el Poder Ejecutivo, una vez cumplido este proceso la difusión debe ser oficial para todos los gobernados, y por mandato constitucional (artículo 92 CPEUM) será necesario que las leyes fiscales estén refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

“Artículo 92. Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente deberán estar firmados por el secretario de estado a que el asunto corresponda, y sin éste requisito no serán obedecidos”⁵⁵

Las leyes que impongan contribuciones deberán ser proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la obligación fiscal, la base gravable, la tasa, cuota o tarifa a pagar, la forma y lugar de pago, de manera tal que la obligación fiscal no resulte incómoda para su cumplimiento.

De la misma manera el fisco deberá establecer un sistema recaudatorio eficiente y ordenado, que permita la captación de mayores contribuciones y con el objeto de gastar lo menos posible en la recaudación para que no resulte incosteable.⁵⁶

⁵⁵ Para mayor información consultar Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Título Tercero, Capítulo III, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/93.htm?s=>

⁵⁶ García López-Guerrero Luis, “Derechos de los contribuyentes”, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>, 27 de Febrero 2013, 17 p.



En un Estado de derecho todos los actos que las autoridades fiscales realizan, deben ajustarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones a los derechos de los gobernados.

La CPEUM reconoce los derechos y obligaciones de los contribuyentes, tal es el caso del artículo 31, Fracción IV que a simple lectura dice:

“Es obligación de los mexicanos contribuir a 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”⁵⁷

Así las leyes fiscales establecen un conjunto de obligaciones para los contribuyentes y en los ordenamientos tributarios se deben señalar con precisión las características de la contribución. Las leyes especiales y el código fiscal de la federación complementan el marco tributario, señalando los derechos y obligaciones del contribuyente de manera general y los medios de defensa en contra de los actos de las autoridades fiscales.

En virtud de la obligación de pago, nace a favor del fisco un derecho de crédito de naturaleza fiscal, “crédito fiscal”, el cual está integrado por el capital principal que se deriva de la determinación del impuesto, de ésta forma si el contribuyente se atrasa en el pago, podrá hacerse acreedor a una serie de sanciones económicas que constituyen los accesorios del crédito fiscal y las contribuciones se actualizarán conforme a la inflación que corresponda al periodo de pago, tomando como referencia el índice nacional de precios al consumidor, lo cual es el proceso que se sigue en la determinación de créditos fiscales de ISN y cuyo sustento legal se encuentra en el CFEH ultima reformada publicada en el periódico oficial el 31 de diciembre 2012; debido a la recurrencia, es importante mencionar los siguientes:

⁵⁷ Ver Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 31, Fracción IV

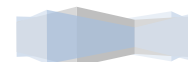


Crédito fiscal, artículo 34 CFEH.- Crédito fiscal, es la obligación determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del término señalado en las disposiciones respectivas y su cobro corresponderá a la Secretaría de Finanzas y Administración, la que ejercerá sus funciones por conducto de la Dependencias que señale el Reglamento Interior de la misma.

Actualizaciones, artículo 35 CFEH.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos o devoluciones a favor del Fisco Estatal, se actualizarán por el transcurso del tiempo, desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe y con motivo de los cambios de precios en el País, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar.

Recargos, artículo 39 CFEH.- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco estatal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que para tal efecto se establezca anualmente en la Ley de ingresos del Estado y su monto se calculará por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Multas y Sanciones, artículo 40 CFEH.- A falta de pago total o parcial de un crédito fiscal o de gravámenes realizados fuera de los términos establecidos por las leyes fiscales, en el caso de que sea descubierta por las autoridades fiscales, medie requerimiento o cualquier otra gestión de cobro efectuada por las mismas, dará lugar a la aplicación de las sanciones señaladas en el título tercero, capítulo primero del CFEH, las cuales se han mencionado anteriormente en el apartado de Infracciones del impuesto sobre nómina



Además el contribuyente tiene la obligación de permitir que el fisco inspeccione y revise el cumplimiento de sus contribuciones, en éste caso se lleva a cabo por medio de la DGAFGEH, a través de su Subdirección de Impuestos Estatales, para lo cual será necesario que los causantes lleven los sistemas de contabilidad establecidos en las leyes, según el tratamiento fiscal que tengan.

Por otro lado las autoridades fiscales tienen obligaciones que se traducen en derechos para los gobernados que van orientados a establecer las condiciones favorables para un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, proporcionando asistencia gratuita de las disposiciones fiscales, crear y mantener oficinas en diversos lugares con módulos de orientación que auxilien al contribuyente, elaborar formularios de fácil llenado, señalar con precisión los requerimientos, dar a conocer los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones fiscales, informar sobre las modificaciones a las disposiciones fiscales y publicar anualmente las resoluciones dictadas por el fisco donde se establezcan disposiciones generales (miscelánea fiscal).⁵⁸

El Estado de Hidalgo para la recaudación de sus impuestos ha establecido doce Centros Regionales de Atención al Contribuyente (CRAC), distribuidos en diversos municipios, así como dos oficinas alternas, las cuales atienden a los municipios que forman parte de su circunscripción.

Una Unidad Móvil de Atención al Contribuyente que brinda asesoría de impuestos estatales y las siguientes áreas de pago; Banamex, Banorte, BBVA Bancomer, Santander, HSBC, Banco del Bajío, Scotiabank Inverlat, Oxxo, Banco Azteca Electra, Centros Regionales, así como una página por internet que facilita la declaración vía electrónica, para lo cual es necesario acceder al Sistema Integral Tributario en el portal de Gobierno con los siguientes datos:

⁵⁸ Ibid. 34-36 p.



- 1.- Registro Federal de Contribuyentes,
- 2.- Clave de acceso,
- 3.- Período a declarar y año,
- 4.- Número de empleados,
- 5.- Base gravable, donde el sistema realiza automáticamente el cálculo de ISN.⁵⁹

Cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales, el fisco podrá exigir el cumplimiento del crédito fiscal de manera directa y coactiva, así que si el contribuyente evade obligaciones fiscales como llevar sistemas de registro contable, presentar declaraciones, retener impuestos, presentar avisos entre otros, el fisco podrá sancionar a los contribuyentes penalmente o con la aplicación de multas.

De igual forma si los actos del fisco no están fundamentados en la ley, les falte motivación, no sean emitidos por las autoridades fiscales, tengan vicios de procedimiento y en consecuencia no se haya aplicado con exactitud la ley, se considerarán ilícitos y el contribuyente podrá hacer uso de los medios de defensa para impugnar los actos, los cuales integran la justicia administrativa.

⁵⁹ Consultar, https://serviciosj.e-hidalgo.gob.mx/SIT/index/p0_autentifica.jsp, 8 de Marzo 2013.



2.2.4.1 Medios de Defensa del Contribuyente

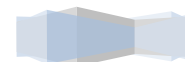
Debido a que la interpretación de las normas fiscales puede ser confusa y generar como resultado que el contribuyente o la autoridad fiscal resulten beneficiados o perjudicados, como consecuencia de éste hecho, es común que la autoridad al verse afectada ejerza sus facultades de revisión, posiblemente fincando créditos fiscales al contribuyente y que pueden derivar en juicios fiscales, los cuales se traducen en medios de defensa del contribuyente.

Un medio de defensa es un conjunto de medios de impugnación interpuestos a las autoridades fiscales o judiciales correspondientes dentro de los plazos y con los requisitos que se señalen, cuya finalidad es la defensa de los contribuyentes ante las autoridades fiscales y los cuales son de interés estudiar debido a que permiten conocer las causas de los errores determinados en las auditorías practicadas, clasificándolos como error, evasión o elusión fiscal y de ésta forma relacionarlos como una deficiencia de control interno o una alteración intencional del contribuyente en beneficio de intereses particulares.

La aplicación de las disposiciones corresponden a un orden jerárquico que va desde el Gobernador del Estado hasta auditores y visitadores; y demás que señale el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración

Como se mencionó anteriormente en Hidalgo, las contribuciones establecidas en la Ley de Ingresos del Estado se regulan por las Leyes fiscales respectivas y en su caso, por el derecho común en forma supletoria⁶⁰ de esta forma en el artículo 7 del CFEH se señalan como leyes fiscales del Estado; El Código fiscal del Estado, la ley de hacienda, ley de Ingresos, ley de presupuesto, Contabilidad y Gasto Público; el Presupuesto de Egresos, ley de Coordinación

⁶⁰ Ver artículo 4, CFEH



Fiscal y los demás ordenamientos que contengan disposiciones de orden hacendario.

Además existen convenios de colaboración administrativa en materia fiscal Federal, celebrados entre el Gobierno Federal y las entidades federativas o el Distrito Federal, donde se especifican las facultades de las autoridades fiscales de dichas entidades, en los términos de la legislación fiscal y aduanera aplicable.

Los medios de defensa fiscales que tiene el contribuyente varían con relación al impuesto que se impugna. Algunos medios de defensa que regularmente presentan impugnaciones son:

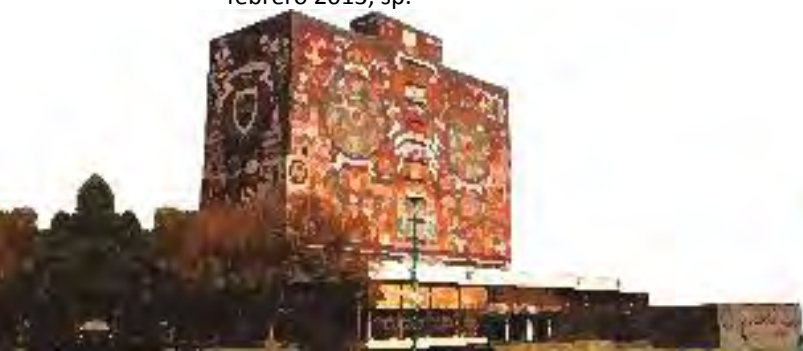
Recurso de revocación o administrativo, se encuentra regulado en el Título V, Capítulo I, Sección I, del CFF y en el CFEH en el Título Cuarto, Capítulo tercero, sección primera del art. 142 al 153, el cual es un medio de defensa ordinario con que cuentan los contribuyentes para impugnar los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales y que se consideran no fueron emitidos conforme a derecho.⁶¹

El Recurso de Revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales estatales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- c) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

⁶¹ Ocampo Fernández Carlos Iván, El recurso de Revocación, <http://www.aportacionesfiscales.com>, 2 de febrero 2013, sp.



II.- Los actos de autoridades fiscales estatales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 38 del CFEH.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 200 de este Código.

La interposición del Recurso de Revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal Administrativo del Estado de Hidalgo.

El plazo con que cuentan los particulares para interponer el recurso aludido ante la autoridad competente en razón de su domicilio es dentro de los 45 días hábiles a aquél en que haya surtido efectos la notificación que se considera tiene irregularidades, esto de conformidad con lo establecido por el artículo 121 del referido código tributario.

El contribuyente que haya interpuesto éste recurso contara con un plazo de cinco meses a partir de la fecha en que se presente el escrito para garantizar el interés fiscal, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Éstos corresponden al **Procedimiento administrativo**, regulado en el Título Cuarto del CFEH, los cuales representan la primera instancia de los medios de defensa que tienen los particulares en contra de los actos o resoluciones de la autoridad administrativa que lesionan sus derechos, salvo cuando la interposición sea optativa, los cuales se hacen valer ante la propia autoridad emisora del acto o



resolución que se impugna, para que se modifique, se reforme o se deje sin efecto en caso de afectar los intereses del recurrente, preservándose así el estado de derecho imperante e impidiendo que se entorpezca el desarrollo normal de las funciones propias del poder ejecutivo.

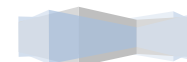
En tal virtud, se definen como los medios de defensa legal, que han sido creados a favor de los particulares, para que en caso de resultar afectados en su propiedad, intereses personales o derechos, por un acto de la administración pública federal, estatal o municipal, soliciten la revocación, modificación o la declaración de nulidad de ese acato ilegal, injusto, desproporcionado o arbitrario, ante la misma autoridad responsable, el superior jerárquico o un órgano especial creado para ese efecto, según la ley o el reglamento que lo regule.

Procedimiento contencioso; su fundamento es el artículo 2 de la Ley Federal del procedimiento contencioso y para el Estado de Hidalgo el Título quinto, del art. 223 al 268, procede en los mismos casos o supuestos del recurso de revocación, a diferencia de que se interpone ante una autoridad diferente de la que emitió el acto impugnado (tribunal fiscal federal de justicia administrativa).

Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal Administrativo del Estado de Hidalgo, de acuerdo con la competencia que señale la Ley Orgánica del propio Tribunal, se substanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento que determine el CFEH. A falta de disposición expresa se aplicarán las reglas del Código de Procedimientos Civiles en el Estado.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal Administrativo del Estado de Hidalgo, no habrá lugar a la condenación en desembolsos. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.⁶²

⁶² CFEH, Título Quinto, Procedimiento contencioso, Disposiciones Generales, Art. 224



El juicio contencioso administrativo, que en algunos casos se le llama simplemente, juicio de nulidad, especialmente en el rubro fiscal, es la segunda instancia a la que deben acudir los gobernados para alegar la ilegalidad de los actos administrativos, cuya tramitación se plantea ante los tribunales administrativos.

Para lo cual se crearon los tribunales de lo contencioso administrativo, tanto en la esfera federal como estatal. Se trata de un juicio que se entabla ante un organismo jurisdiccional ubicado dentro del marco del poder ejecutivo o del poder judicial, que tiene por objeto resolver una controversia suscitada entre un particular y una autoridad administrativa, como consecuencia de un acto o resolución dictada por esta última y que lesiona los derechos o intereses del primero, se presenta dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución definitiva que se impugna de conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley federal de procedimiento contencioso administrativo.⁶³

Juicio de Amparo; Su fundamento es el artículo 1 de la Ley de amparo, resuelve situaciones de constitucionalidad, tales como falta de proporcionalidad, equidad, legalidad y contribución al gasto público de los impuestos.

El Juicio de amparo es un medio de control constitucional, por el cual un órgano judicial federal y de acuerdo a un procedimiento, resolverá una controversia que se suscite (artículo 103 constitucional) por las leyes o acatamientos de la autoridad que viole las garantías individuales; por las leyes o actos de la autoridad federal que

⁶³ Ver Carta de los derechos del contribuyente auditado, ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/folletos12/cdchosca_16022012.pdf, p.47



vulneren o restrinjan la soberanía de los estados; y, por las leyes o acatos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.⁶⁴

Así, respecto del juicio de amparo en materia administrativa, es un medio de defensa legal extraordinario, que se inicia a instancia de parte agraviada ante un organismo jurisdiccional federal, cuando un acto o resolución de las autoridades administrativas o tribunales de la misma naturaleza lesionan la esfera jurídica del gobernado y violan las garantías individuales plasmadas en nuestra constitución política federal.

El juicio de amparo procede contra acto o actos que lesionan los derechos subjetivos del quejoso, no reparables mediante el agotamiento de los medios de defensa ordinarios y cuyo objeto es el de que se restituya al ofendido sus intereses violados.

Se ha proporcionado una panorámica genérica de los medios de defensa fiscal con que cuenta el contribuyente de ISN en el Estado de Hidalgo, sin embargo no siempre son interpuestos por el contribuyente, más bien en la práctica se han visto estrategias como la no localización del mismo, y por lo tanto es imposible la recuperación del crédito fiscal determinado, por lo que se procede a la notificación por estrados, utilizada de esta forma cuando no se le localiza en su domicilio y no presenta aviso ante las autoridades fiscales. Su fundamento legal se encuentra en el Título Cuarto, Capítulo segundo, de las notificaciones, artículo 136, fracción II, inciso C del CFEH, que dice:

“Las notificaciones serán; “Por estrados, cuando el contribuyente no hubiere señalado domicilio ante la autoridad fiscal para oír y recibir notificaciones o que el señalado se encuentre equivocado o fuera del lugar de residencia de ésta, cuando la persona a quien deba notificarse después de iniciadas las facultades de

⁶⁴ Castillo Ruiz Violeta, Derecho Fiscal, Medios de Defensa, <http://lum2010derfis.blogspot.mx/2009/11/medios-de-defensa.html>, 27 febrero 2013.



comprobación, se oponga a las diligencias de notificación o desocupe el lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin efectuar aviso de cambio de domicilio al padrón estatal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación o bien, después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones o haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso. La notificación se hará fijando el documento que se pretende notificar durante cinco días en sitio visible de la oficina que deba hacer la notificación, de lo que se deberá dejar constancia en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento”⁶⁵

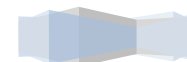
Por la misma naturaleza de este procedimiento de notificación, es muy difícil recuperar el crédito fiscal establecido, por lo que solo se procederá a acción penal si la Secretaría de Finanzas y Administración lo cree conveniente o por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Para finalizar este tema de juicios fiscales, es importante señalar que solo se procederá de manera penal de acuerdo al Título tercero del CFEH, capítulo segundo de los delitos fiscales, artículo 111 que dice “Para proceder penalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Finanzas y Administración, por conducto de la dependencia competente declare que el Fisco del Estado ha sufrido o pudo sufrir perjuicios y formule querrela”.⁶⁶

Los procesos por los delitos fiscales, a que se refiere el párrafo anterior, serán sobreseídos en caso que la Secretaría de Finanzas y Administración lo solicite antes que el ministerio público formule conclusiones y sólo podrá pedirse el

⁶⁵ Ver CFEH, art. 136, de la notificación por estrados

⁶⁶ *Ibid.* Art. 111



sobreseimiento cuando el procesado pague las contribuciones omitidas por el hecho imputado, con las sanciones y recargos respectivos, o bien, cuando a juicio de la propia Secretaría ha quedado garantizado el interés fiscal.

Para fines de éste estudio es relevante señalar la existencia de los medios de defensa del contribuyente, con la finalidad de determinar si existe alguna relación con la intención de evadir o eludir impuestos o si los errores detectados corresponden a fallas de control interno.

2.2.4.2 Estrategias de Optimización Fiscal

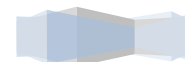
El control interno entre sus objetivos busca proteger los activos de las entidades, donde éstas se han preocupado por optimizar sus recursos financieros, así el ámbito fiscal se ha visto afectado por diversas estrategias tendientes a eliminar, disminuir o diferir su carga tributaria.

Respecto a las estrategias de optimización fiscal, en México existen dos conceptos:

- *Evasión fiscal*; el contribuyente recurre a conductas ilícitas para sustraer impuestos ya sea por que realice actividades prohibidas, omite efectuar el entero del impuesto o utilice documentación apócrifa.
- *Elusión Fiscal*; el contribuyente sustrae el pago del impuesto realizando conductas lícitas como evitar coincidir con la ley o ejerciendo alguna acción legal con menor impacto tributario en el resultado de la operación.⁶⁷

Ambas estrategias contravienen dos objetivos más del control interno; confiabilidad de los informes financieros y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

⁶⁷ Hernández Campos Alfonso, op.cit., p.56



Así que cualquiera que sea el caso identificado en una auditoría infringe la efectividad del control interno, por ello es de interés identificar que situaciones se presentaron en las revisiones realizadas en el periodo objeto de estudio.

En lo que se refiere a las consecuencias legales el artículo 108 del CFF señala: “Comete el delito de defraudación fiscal, quien con el uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco”.⁶⁸

En el artículo 109 del mismo Código, Fracción IV, señala que se sancionará con las mismas penas de delito de defraudación fiscal a quien simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.⁶⁹

Del concepto de elusión fiscal se desprenden las estrategias de optimización fiscal, las cuales se definen como “el conjunto de actos o actividades que se realizan para lograr optimizar el cumplimiento de la obligación tributaria, dentro del marco de las disposiciones legales vigentes, que tienen una razón fundamental de negocios y sustentación legal”.⁷⁰

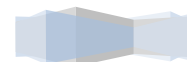
Por lo tanto, una estrategia de optimización fiscal es el conjunto de argumentos jurídicos, fiscales, contables y de cualquier índole permitida, utilizados con la finalidad de obtener una situación jurídica deseada.

Estudiar la existencia de estrategias de optimización fiscal en la población de estudio es relevante ya que pueden ser estrategias de optimización no coincidentes con los criterios de las autoridades fiscales y así descartar una posible desviación de control interno.

⁶⁸ CFF, Art. 108

⁶⁹ Idem, Art. 109

⁷⁰ Hernández Campos Alfonso, op.cit., p.57



CAPÍTULO 3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 TIPO DE ESTUDIO

En relación a los objetivos que se desean alcanzar el estudio se clasifica en:

- Interferencia del investigador; estudio observacional:

Se observará la información puesta a disposición de las variables (Control Interno y auditorías fiscales) ya que la variable independiente y sus efectos ya han ocurrido, por lo que la investigación se limita a describir y explicar el fenómeno estudiado.

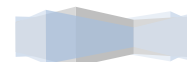
- Evolución del fenómeno; estudio transeccional correlacional:

La investigación es transversal o transeccional ya que las variables y sus relaciones (control interno y auditorías fiscales) se analizan y estudian en un momento dado (2011-2012).

Comparación de las poblaciones; Estudio Descriptivo:

Es un estudio de campo donde se analizan variables con el propósito de describirlas a través de la obtención de datos en forma directa, la investigación se fundamenta en datos primarios complementados por fuentes secundarias. Se presenta un diseño de campo a partir del hecho de que los datos se recogen directamente de la realidad sin manipulación alguna, permitiendo analizar la naturaleza y los factores relacionados con el problema en el ámbito donde se desarrollan los acontecimientos.

Se describirán los elementos que conforman el objeto de estudio para posteriormente obtener información acerca del estado actual de una situación dada en una realidad observada.



3.2 MÉTODO

Para poder lograr los objetivos, el estudio tendrá como base la observación de las variables en un tiempo determinado (2011-2012) y espacio (expedientes de contribuyentes auditados de ISN en el Estado de Hidalgo).

Es decir se utiliza el método científico valiéndose del análisis, inducción - deducción, partirá de la observación de la experiencia, de la implementación del control interno en relación al impuesto sobre nóminas local y el impacto que genera en las auditorías fiscales practicadas por el Estado de Hidalgo. Así mismo por medio del análisis se establecen las relaciones de causa-efecto de las variables y demás elementos que componen el objeto de investigación, de tal forma que una vez hecho el examen crítico se describan sintéticamente los conocimientos obtenidos.

3.3 POBLACIÓN DE ESTUDIO

Para objeto de ésta investigación, es sugerible analizar la totalidad de los expedientes de revisiones fiscales, es decir, no existe una muestra, sino una población, ya que de ésta forma se podrán concluir análisis comparativos de recursos invertidos, recursos recuperados por medio de créditos fiscales, cumplimiento de metas anuales y tener un panorama más certero de lo que ha sucedido en materia de fiscalización de ISN en los últimos dos años.

Ésto es justificable, debido a que está al alcance de los medios de investigación.

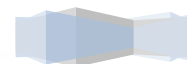


3.4 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Se define como instrumento de recolección de datos, un cuestionario de control interno aplicado a empresas y una matriz de análisis de expedientes de contribuyentes auditados, que permite comparar tamaño de empresa, antigüedad, situaciones que dieron pie a la fiscalización, observaciones encontradas, clasificación de las causas de auditoría, costo financiero para la empresa y para el estado, por el periodo de investigación 2011-2012.

3.5 LIMITACIONES EN LA INVESTIGACIÓN

El presente estudio de control interno en materia fiscal abarca solo un impuesto de los seis que hacen el 100% de los impuestos estatales en el Estado de Hidalgo y la información que se analiza comprende los contribuyentes auditados en el periodo 2011-2012 ya que el estudio se enfoca en conocer el impacto del control interno que tienen los contribuyentes, en las auditorías fiscales de ISN realizadas por el Estado de Hidalgo en dicho espacio de tiempo.



CAPÍTULO 4. ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1.1 GENERALIDADES

En el presente capítulo se lleva a cabo un análisis del impacto que tiene el control interno de los contribuyentes obligados a enterar el ISN, en las auditorías fiscales practicadas por la Dirección General de Auditoría Fiscal del Estado de Hidalgo.

Comúnmente encontramos literatura, textos, escritos relacionados con los efectos del control interno en las empresas, en este estudio se indaga en los efectos que genera el control interno en terceros, enfocándonos en la unidad fiscalizadora, que hablando de impuestos estatales viene a ser el Estado de Hidalgo a través de su Dirección y subdirección de auditoría fiscal.

En el capítulo dos relacionado con la revisión conceptual de la literatura, se abordaron temas que sirvieron como punto de partida para analizar los resultados que pretenden demostrar la hipótesis, la cual plantea que a mayor control interno de las empresas, menor la acción fiscalizadora del Estado y por consecuencia mayor la recaudación primaria.

Para lo cual se investigaron temas relacionados con la obtención de información del control interno, la confianza y los programas de auditoría, aspectos fiscales relacionados con la recaudación del ISN, acciones de los contribuyentes ante las auditorías de dicho impuesto y la importancia de éstas en los ingresos del Estado, al relacionarse con los planteamientos de la Ley de Coordinación Fiscal.

La matriz de análisis permitió confrontar datos como tamaño, giro, antigüedad, antecedentes de revisión, resultados, recursos invertidos, créditos fiscales, periodos de revisión, de las auditorías realizadas en los periodos 2011 y



2012, los cuales se obtuvieron de los expedientes que se encontraban en el archivo general de la dirección de auditoría.

Los expedientes se integran de apartados como el informe, documentación analizada que proporcione el contribuyente relacionada con sus pagos de sueldos y salarios, papeles de trabajo, soporte legal, orden de inicio, antecedentes de programación, actas levantadas durante la revisión, consultas al SAT y al padrón estatal etc.

Así mismo dichos datos se confirmaron a través del instrumento de medición consistente en una encuesta breve de control interno aplicada a los contribuyentes revisados en dicho periodo, los cuales se contactaron en su mayoría, vía correo electrónico y algunos otros por vía telefónica.

La literatura mostro la implicancia que tienen aspectos como el tamaño, el giro y la antigüedad de las empresas en los diseños de sus sistemas de control interno.

Por lo tanto se analizaron dichos rubros para averiguar la compatibilidad de los mismos, en las observaciones de control interno obtenidas de los expedientes de auditoría.

Para ello se analizaron separadamente cada uno de los años para confrontar los resultados, cabe mencionar que para el año 2011 disminuyeron las revisiones al impuesto en cuestión.

Debido a una disminución en la estructura departamental, ya que dicho departamento se integra en años anteriores y 2012, de 4 auditores y un subdirector, pero en el año 2011, se redujo a 3 auditores.



4.2 OBSERVACIONES DERIVADAS DE LA REVISIÓN

El tamaño de los contribuyentes se clasificó de acuerdo a la tasa en la que enteran el ISN, así se tienen los siguientes tres tipos de contribuyentes:

1. De 1 a 20 trabajadores; Tasa del .5%
2. De 21 a 100 trabajadores; Tasa del 1%
3. De 101 en adelante de trabajadores; Tasa del 2%

Es importante señalar que la acción fiscalizadora del estado surge como respuesta a la omisión detectada en el pago de las obligaciones fiscales, para ello el departamento de programación de auditorías, analiza continuamente el padrón de impuestos estatales, el cual contiene datos de la identificación de los contribuyentes así como estadísticas de la recaudación de los mismos, de tal forma que se ordenen las auditorías necesarias para cumplir la meta fijada de recaudación secundaria en el año.

El análisis efectuado a los expedientes de auditoría realizadas, permitió clasificar dichas causas de fiscalización (por la omisión de pagos), en cinco tipos:

1. Evasión
2. Elusión
3. Fallas de control interno; se refieren específicamente al control interno contable, enfatizando los controles concernientes al rubro fiscal.
4. Contratos de outsourcing; los cuales eximen de ésta obligación fiscal al contribuyente.
5. Otras; fallas de reporte de información de pagos de ISN entre el banco, el centro de recaudación al contribuyente y el departamento de programación de auditorías.



Relación del tamaño de los contribuyentes con las causas de fiscalización

De esta forma los siguientes gráficos muestran la relación del tamaño de los contribuyentes con las causas de fiscalización:

Para el año 2011, se realizaron 13 auditorías de ISN con la siguiente relación:

- 2 revisiones a contribuyentes de la tasa del .5%
- 4 revisiones a contribuyentes de la tasa del 1%
- 7 revisiones a contribuyentes de la tasa del 2%, mostrando los siguientes resultados:

Gráfica 3. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del .5% en 2011

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.

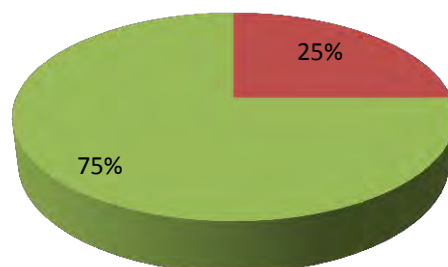
Se observa que de las dos revisiones que conforman el 100% de los contribuyentes que tributan a la tasa del .5%, su omisión se debió a fallas de control interno:

1. Contribuyente que presento sus declaraciones omitidas el día que se inició la revisión
2. Contribuyente que no dio aviso al padrón estatal de la suspensión de sus actividades.



Gráfica 4. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 1% en 2011.

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.

De las cuatro revisiones realizadas a los contribuyentes que tributan a la tasa del 1%, se determinó que la omisión consistió en lo siguiente:

Fallas de control interno

1. Registro en el padrón 2 años después de iniciar actividades
2. Autocorrección, el nuevo cambio de responsable de contaduría omitió pagar.
3. Desconocimiento de los conceptos a gravar

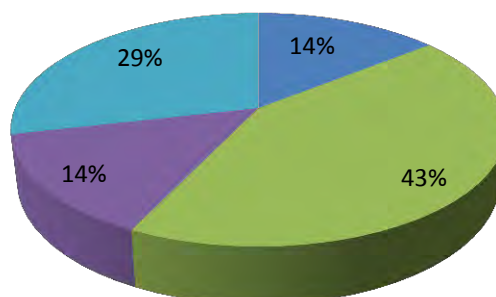
Elusión

4. Este último pudo catalogarse por sus características como elusión fiscal ya que se ampara por inconstitucionalidad de la ley de ingresos art. 1 Frac. I, inciso g, bajo el concepto de garantías violadas afectando derechos sustantivos, la orden de visita.



Gráfica 5. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 2% en 2011.

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.

De las siete revisiones realizadas a los contribuyentes que tributan a la tasa del 2%, se determinó lo siguiente:

Fallas de control interno:

1. La contribuyente se fusiona en 2010, realizando los trámites legales y fiscales correspondientes excepto la baja en el padrón estatal.
2. La contribuyente contaba con un subsidio (convenio de estímulos fiscales) del 40% el cual se venció y no actualizó.
3. La contribuyente desconoce de los conceptos a gravar, no considera primas e incentivos y sin embargo considero en su base gravable los finiquitos, los cuales están exceptuados.

Outsourcing

4. Una contribuyente contaba con contrato de outsourcing



Evasión

5. Cumplió con las características de una evasión fiscal, ya que oculta trabajadores al padrón de registro, lo cual se detectó mediante inspección física.

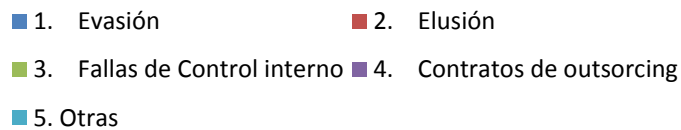
Otras causas

6. Los 2 restantes se debieron a otras causas que consistieron en falla en el sistema de información, banco- recaudación.

Para el año 2012, se realizaron 17 auditorías de ISN con la siguiente relación:

- 1 revisión a contribuyente de la tasa del .5%
- 2 revisiones a contribuyentes de la tasa del 1%
- 14 revisiones a contribuyentes de la tasa del 2%, mostrando los siguientes resultados:

Gráfica 6. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del .5% en 2012.



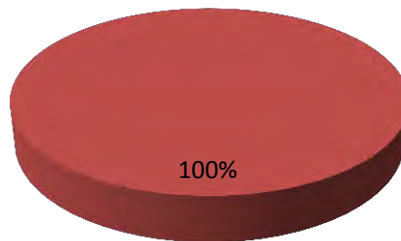
Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2012



Se realizó una revisión a un contribuyente que tributa bajo la tasa del .5%, el cual omitió el pago de ISN por falla de control interno, ya que se autocorrigió iniciadas las facultades de comprobación, la falla consistió en que el área contable no monitoreo el seguimiento del pago de esta obligación

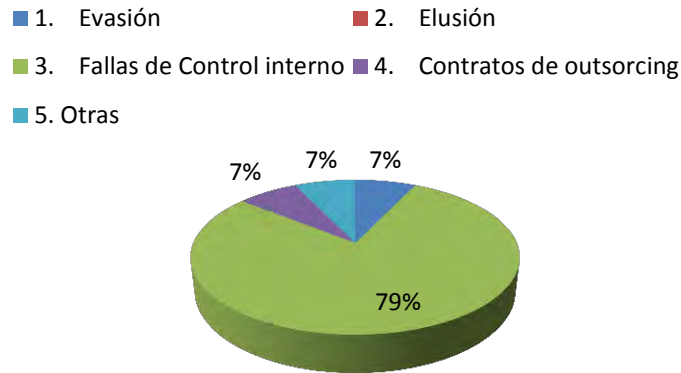
Gráfica 7. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 0.1% en 2012.

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras



Se revisaron en el 2012, dos contribuyentes que tributan a la tasa del 1%, los cuales omitieron el pago del ISN por causas que cumplieron con las características de una elusión, una de ellas emitió juicio de amparo por inconstitucionalidad y violación de sus garantías y la otra realiza actividades aprovechándose de la exención de los ejidos.



Gráfica 8. Causas de omisión de contribuyentes de la tasa del 2% en 2012.

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2012.

De las catorce revisiones hechas a contribuyentes que tributan bajo la tasa del 2% en 2012, 11 presentaron fallas de control: 1 por evasión, 1 que había realizado un contrato de outsourcing y la última que se refiere al rubro de otras características, cuyo caso fue que el banco no envió al centro regional de atención al contribuyente la información sobre los pagos realizados.

1. La tasa utilizada para el cálculo del impuesto por la contribuyente es superior a la que establece la ley de hacienda del estado de hidalgo, el cálculo se efectuó bajo el 2.5% aplicable en el Estado donde se encuentra la matriz, efectuando un pago mayor por \$122,039.00, solo en los meses correspondientes a la revisión.
2. La contribuyente se encontraban omisas en el entero de ISN, realizando su pago el día del inicio de la revisión, haciéndose acreedoras a las multas formales monto (por presentar declaraciones fuera del plazo 25 sal. mínimos y multa de lo omitido ya pagado 20% del impuesto pendiente)
3. Contribuyente con ingresos de \$29,000,000.00 registrado en el padrón de ISN con 238 empleados, existe una diferencia en la declaracion anual de impuestos federales en el concepto de sueldos y salarios y la base gravable



- de ISN por \$1,130,000.00 por lo que se solicita la correcta integración de la misma, autocorrigiéndose mediante declaración complementaria.
4. Contribuyente que desconoce los conceptos a gravar, omite prima de antigüedad.
 5. Omitió incluir en la base gravable el tiempo extra doble y triple que pago por un monto de \$ 2,916,000.00
 6. Omitió incluir vales de despensa por \$ 2,140,000.00, además de errores aritméticos.
 7. No considero en la base gravable concepto por días festivos, horas extras, incentivos
 8. Omitió prima vacacional y vacaciones en los conceptos a gravar.
 9. No presento aviso de suspensión de actividades por mantenimiento al padrón estatal
 10. Desconocía los conceptos gravables e integra honorarios que son exentos.
 11. No se informó al padrón de la sustitución patronal realizada

Evasión:

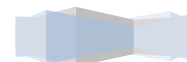
12. Contribuyente que no está inscrito intencionalmente en el padrón de ISN, reportando sueldos y salarios en declaración anual por \$7,355,000.00

Contrato de Outsourcing

13. Contribuyente que había celebrado con un tercero prestación de servicios de personal.

Otras causas:

14. Realiza sustitución patronal haciendo los movimientos de baja y alta correspondientes a la nueva denominación social el error fue del área de programación, al no haberlo considerado.



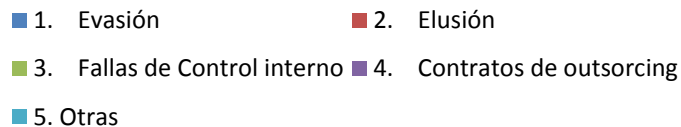
Se analizaron otros conceptos como el giro y antigüedad de las empresas para conocer el comportamiento del control interno en cada uno de ellos y poder determinar si influyen en el sistema de control, por lo tanto no se consideró necesario describir en que consistió cada una de las fallas, puesto que ya fueron descritas anteriormente en el análisis de revisiones por año.

En cuanto al giro, se clasifico en tres rubros servicios, manufacturas y comercio, obteniéndose la siguiente información:

Para el año 2011, se realizaron 13 auditorías de ISN como se muestra:

- 5 revisiones a contribuyentes del sector servicios
- 6 revisiones a contribuyentes del sector manufacturas
- 2 revisiones a contribuyentes del sector comercio, obteniéndose los siguientes datos en relación al control interno:

Gráfica 9. Causas de omisión de contribuyentes del sector servicios



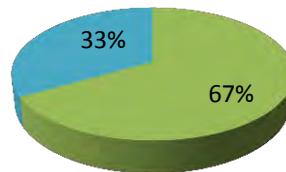
Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.



De las cinco revisiones de ISN realizadas en 2011 de acuerdo al giro, se detectó que 3 de ellas omitieron el pago debido a causas consideradas como fallas de control interno, 1 por evasión y 1 por contar con contrato de outsourcing.

Gráfica 10. Causas de omisión de contribuyentes del sector manufacturero

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras

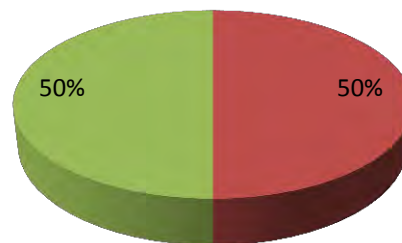


Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.

De las seis auditorías realizadas al sector manufacturas, 4 omitieron el pago por fallas de control interno y 2 por el rubro de otras circunstancias.

Gráfica 11. Causas de omisión de contribuyentes del sector comercio

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.

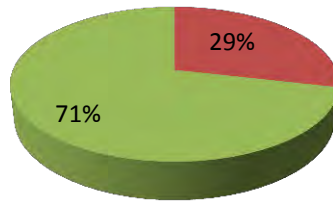
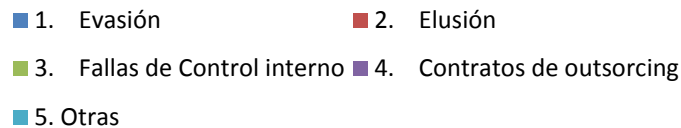


En el sector comercio se analizó que de las dos revisiones realizadas, 1 fue por causa de falla de control y 1 más por considerarse una elusión, aprovechando la laguna legal en relación a las exenciones de los ejidos.

En cuanto a la clasificación del giro para el año 2012, los resultados son los siguientes:

- 7 revisiones a contribuyentes del sector servicios
- 8 revisiones a contribuyentes del sector manufacturas
- 2 revisiones a contribuyentes del sector comercio

Gráfica 12. Causas de omisión de contribuyentes del sector servicios



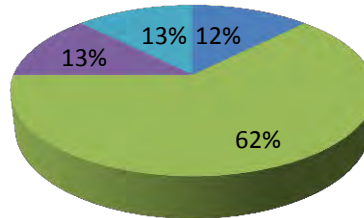
Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2012.

Para el año 2012 se realizaron siete revisiones al sector servicios, donde 5 de ellas omitieron pagar ISN por considerar fallas de control interno y las 2 restantes por considerarse elusión al aprovechar espacios de la ley, ya que una de ellas celebró contrato de outsourcing con supuesta compañía, quien realizó los pagos una vez iniciadas las facultades de revisión y la otra al ampararse por inconstitucionalidad de la Ley de ingresos.



Gráfica 13. Causas de omisión de contribuyentes del sector manufacturero

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras

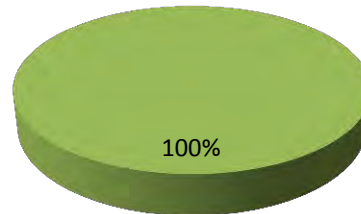


Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2012.

De las 8 revisiones realizadas al sector manufacturas, 5 omitieron pago de ISN por fallas de control, 1 por evasión, 1 por tener contrato de outsourcing y 1 por otra circunstancia administrativa originada por el banco en el traspaso de información.

Gráfica 14. Causas de omisión de contribuyentes del sector comercio

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2012.

En el 2012, se auditaron 2 contribuyentes del sector comercio, cuya omisión en el pago de ISN se consideró falla en el sistema de control interno.



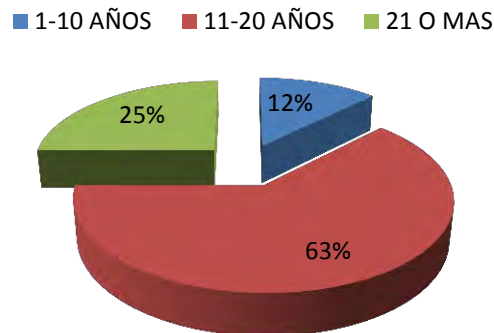
El tercer rubro analizado se refiere a los años que lleva activo el contribuyente, considerándose que algunas fallas de control interno suelen darse en los contribuyentes con mayor antigüedad debido al exceso de confianza que genera la rutina en los registros contables, pero algunos otros autores tratan que las entidades con poco tiempo en el mercado suelen incurrir en fallas de control interno contable, debido a su poca experiencia y conocimientos sobre todo en el área fiscal que es muy diversa, por ello se analizó esta característica y su incidencia en las causas de omisión de impuesto, para conocer de manera general cómo se comporta la antigüedad en los controles establecidos.

Se hicieron tres clasificaciones de los contribuyentes en antigüedad:

- De 1 a 10 años
- De 11 a 20 años
- De 21 años en adelante

Para el año 2011 los datos arrojados son los siguientes:

Gráfica 15. Porcentaje de fallas de control interno presentadas por los contribuyentes de acuerdo a su antigüedad en 2011



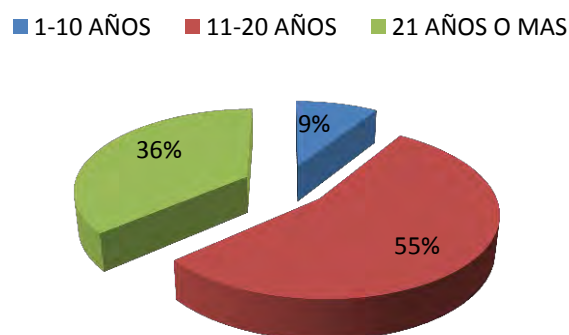
Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2011.



De los 8 contribuyentes que omitieron el pago de ISN en 2011 y cuya causa se consideró como fallas de control interno, 1 de ellos se encuentra en el primer rango, 5 en los contribuyentes de edad media y 2 con una antigüedad mayor a 21 años.

Para el año 2012, en el cual se realizaron 17 auditorías de ISN, 11 de ellas se consideraron que fueron fiscalizadas debido a que omitieron el pago del impuesto, por fallas en el control interno como lo indica la siguiente gráfica:

Gráfica 16. Porcentaje de fallas de control interno presentadas por los contribuyentes de acuerdo a su antigüedad en 2012



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del análisis de expedientes de ISN 2012.

En el primer rango se encontraba 1 de las empresas auditadas, con una actividad en el mercado menor a diez años, 6 empresas que presentaron fallas de control en sus revisiones tenían una edad media, es decir, menor a 20 años y las cuatro restantes tienen una antigüedad mayor a 21 años.

Una vez analizado el comportamiento del control interno en éstos tres rubros, tamaño de la empresa, giro y antigüedad se hizo un análisis financiero de los recursos recaudados por crédito fiscal y los recursos invertidos en la fiscalización, con la finalidad de observar la eficiencia de la acción fiscalizadora, debido a que se observó en varias auditorías que la omisión que dio lugar al inicio

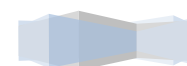


de la visita se debió a contratos celebrados de outsourcing, los cuales eximen de la obligación al contribuyente, suspensión de actividades, cambios de razón social, fusiones, sucursales en otros estados cuya obligación de ISN no corresponde al Estado de Hidalgo, conceptos exceptuados, juicio de amparo, sustitución patronal y otros errores de información entre la dirección de recaudación y la de auditoría fiscal.

De esta forma para el año 2011 se obtuvieron los siguientes datos:

Tabla 2. Análisis de los recursos invertidos y recaudados por medio de las auditorías de impuesto sobre nómina en 2011.

AUDITORÍAS 2011	TASA/TAMAÑO DEL CONTRIBUYENTE	CRÉDITO FISCAL	COSTO VIÁTICOS	SUELDOS	TOTAL RECAUDACIÓN SECUNDARIA
1	0.50%	\$ 11,300.00	\$ 2,400.00	\$ 35,530.00	-\$ 26,630.00
2	0.50%	\$ 3,000.00	\$ 720.00	\$ 35,530.00	-\$ 33,250.00
TOTAL RECAUDADO A LA TASA .5%					-\$ 59,880.00
3	1%	\$ 95,000.00	\$ 2,880.00	\$ 35,530.00	\$ 56,590.00
4	1%	\$ 42,500.00	\$ 1,440.00	\$ 35,530.00	\$ 5,530.00
5	1%	\$ 259,100.00	\$ 1,760.00	\$ 35,530.00	\$ 221,810.00
6	1%	\$ 10,511.00	\$ 1,440.00	\$ 35,530.00	-\$ 26,459.00
TOTAL RECAUDADO A LA TASA 1%					\$ 257,471.00
7	2%	\$ 122,039.00	\$ 1,760.00	\$ 35,530.00	\$ 84,749.00
8	2%	\$ -	\$ 1,760.00	\$ 35,530.00	-\$ 37,290.00



9	2%	\$ -	\$ 1,800.00	\$ 35,530.00	-\$ 37,330.00
10	2%	\$ -	\$ 1,800.00	\$ 35,530.00	-\$ 37,330.00
11	2%	\$ 958,945.00	\$ 2,720.00	\$ 35,530.00	\$ 920,695.00
12	2%	\$ -	\$ 1,080.00	\$ 35,530.00	-\$ 36,610.00
13	2%	\$ 2,713.00	\$ 1,080.00	\$ 35,530.00	-\$ 33,897.00
TOTAL RECAUDADO A LA TASA 2%					\$ 822,987.00
		\$ 1,505,108.00	\$ 22,640.00	\$ 461,890.00	\$ 1,020,578.00

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de expedientes de ISN e información proporcionada por el área administrativa de gastos (todas las cantidades han sido aproximaciones de los datos reales).⁷¹

Se observa que en las revisiones correspondientes a los “pequeños contribuyentes”, no se recuperó la inversión de la fiscalización con el crédito obtenido de la revisión, ya que al considerar el ítem de sueldos, se elevan los costos por encima de lo recaudado.

De las cuatro revisiones de los contribuyentes sujetos a la tasa del 1%, se logró recuperar los costos de la fiscalización con los créditos fiscales, sin embargo en los contribuyentes de la tasa del 2%, de las siete revisiones realizadas en 2011, solo dos reflejaron un resultado positivo en el análisis costo-beneficio, donde una de ellas, tiene un crédito fiscal cercano al millón de pesos, lo cual hace que se pueda cumplir con la meta asignada.

Para el año 2012, la tabla siguiente nos muestra los datos del costo de la fiscalización, los créditos fiscales y el total de la recaudación secundaria:

⁷¹ Los sueldos son el resultado del sueldo diario del auditor por 68 días que se estima se lleva a cabo una orden y el sueldo diario del subdirector por 10 días que se estima, se lleva a cabo su revisión y autorización.

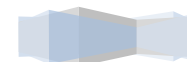


Tabla 3. Análisis de los recursos invertidos y recaudados por medio de las auditorías de impuesto sobre nómina en 2012.

AUDITORÍAS 2011	TASA/TAMAÑO DEL CONTRIBUYENTE	CRÉDITO FISCAL	COSTO VIÁTICOS	SUELDOS	TOTAL RECAUDACIÓN SECUNDARIA
1	0.50%	\$ 34,500.00	\$ 1,800.00	\$ 36,951.00	-\$ 4,251.00
TOTAL RECAUDADO A LA TASA .5%					\$ -
2	1%	\$ 6,891.00	\$ 1,440.00	\$ 36,951.00	-\$ 31,500.00
3	1%	\$ -	\$ 1,088.00	\$ 36,951.00	-\$ 38,039.00
TOTAL RECAUDADO A LA TASA 1 %					-\$ 69,539.00
4	2%	\$ 143,120.00	\$ 2,720.00	\$ 36,951.00	\$ 103,449.00
5	2%	\$ 6,987.00	\$ 1,440.00	\$ 36,951.00	-\$ 31,404.00
6	2%	\$ -	\$ 1,440.00	\$ 36,951.00	-\$ 38,391.00
7	2%	\$ -	\$ 1,080.00	\$ 36,951.00	-\$ 38,031.00
8	2%	\$ 4,710.00	\$ 2,560.00	\$ 36,951.00	-\$ 34,801.00
9	2%	\$ 97,500.00	\$ 1,440.00	\$ 36,951.00	\$ 59,109.00
10	2%	\$ 15,733.00	\$ 2,560.00	\$ 36,951.00	-\$ 23,778.00
11	2%	\$ 49,780.00	\$ 2,560.00	\$ 36,951.00	\$ 10,269.00
12	2%	\$ 107,300.00	\$ 2,720.00	\$ 36,951.00	\$ 67,629.00
13	2%	\$ 1,362.00	\$ 1,440.00	\$ 36,951.00	-\$ 37,029.00
14	2%	\$ 100,827.00	\$ 1,760.00	\$ 36,951.00	\$ 62,116.00
15	2%	\$ -	\$ 2,640.00	\$ 36,951.00	-\$ 39,591.00
16	2%	\$ 46,050.00	\$ 1,080.00	\$ 36,951.00	\$ 8,019.00
17	2%	\$ 4,190,240.00	\$ 2,160.00	\$ 36,951.00	\$ 4,151,129.00
TOTAL RECAUDADO A LA TASA 2 %					\$ 4,218,695.00
		\$ 4,805,000.00	\$ 31,928.00	\$ 628,167.00	\$ 4,149,156.00

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de expedientes de ISN e información proporcionada por el área administrativa de gastos (todas las cantidades han sido aproximaciones de los datos reales).

Los sueldos con relación al año anterior (2011) tuvieron un incremento del 4%, autorizado por la Secretaria de Finanzas. Se observa en la tabla que para el año analizado se realizó una auditoría a un contribuyente de la tasa del .5% donde al igual que el año 2011 no se recuperó los costos de fiscalización, teniendo un resultado negativo.

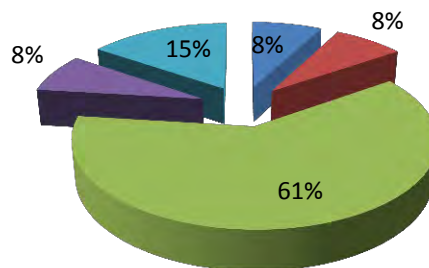


Para los contribuyentes de la tasa del 1%, los costos de fiscalización también fueron mayores a los créditos fiscales determinados y para las catorce restantes auditorías, correspondientes a la tasa del 2%, solo 7 de ellas, tuvieron resultados positivos respecto a la diferencia de los créditos fiscales y los costos en la fiscalización y al igual que el año anterior, solo un contribuyente supero el millón de pesos en el crédito fiscal, lo cual permitió que se cumpliera con la meta establecida para el año en cuestión. Dichas metas eran de \$960,000.00 para el año 2011 y \$1 100 000.00 para el año 2012, su cumplimiento dependió en mayor porcentaje solo de uno del total de los contribuyentes auditados, lo que pone en riesgo el cumplimiento de las mismas, de no haber calculado créditos fiscales por tales cantidades.

En resumen los datos obtenidos del análisis de los expedientes de ISN, arrojan que para el año 2011 el 61% de las empresas, fueron fiscalizadas debido a fallas en su control interno y para el año 2012 el 70% de las empresas presentó fallas en el mismo, como se muestra en las siguientes graficas:

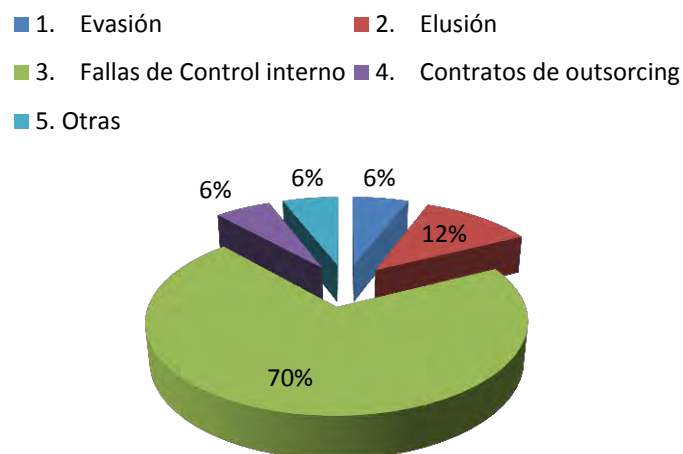
Gráfica 17. Causas de la omisión, que generó fiscalización de ISN en el año 2011

- 1. Evasión
- 2. Elusión
- 3. Fallas de Control interno
- 4. Contratos de outsourcing
- 5. Otras



Fuente: Elaboración propia con datos extraídos del análisis de expedientes de ISN 2011.



Gráfica 18. Causas de la omisión, que generó fiscalización de ISN en el año 2012

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos del análisis de expedientes de ISN 2012.

Dichos datos se corroboraron mediante la aplicación de la encuesta a la totalidad de las empresas auditadas en ambos años, obteniendo la siguiente información:

1. El 93% de las empresas auditadas en los periodos investigados (28 empresas), cuentan con un sistema de control interno contable.
2. Solo el 75% de las empresas que cuentan con control interno contable da a conocer a todos los involucrados los lineamientos, normas y políticas de control.
3. El 39% de las mismas cuenta con programas de seguimiento al control interno contable.
4. Solo el 36% de las empresas que cuentan con control interno contable ha realizado mejoras o modificaciones a su sistema de control interno en los últimos 2 años.
5. De las treinta empresas auditadas en ambos años solo el 43%, es decir, 13 empresas cuentan con control interno para el entero de sus impuestos.



6. Las principales medidas que han tomado las empresas para el entero de sus impuestos son: asignación específica de funciones a personal encargado de las declaraciones, autorización de los pagos de impuesto por el jefe o encargado de contaduría, calendarización de las declaraciones y soporte documental de todos los movimientos fiscales realizados.
7. El 47% de las empresas auditadas, afirmó que en los últimos 2 años ha tenido repercusiones financieras a causa de una mala decisión o acto contable.
8. Las principales causas del punto anterior las atribuyen a falta de consideración de todos los factores en el momento de decidir, insuficiencia de información, errores en la clasificación de las operaciones, así como cambios en las leyes y normatividad.



CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES Y PROPUESTA

5.1 CONCLUSIONES

En este apartado se llevan a cabo las conclusiones derivadas del trabajo de investigación, se abordan puntos del marco teórico, análisis de expedientes de ISN y la encuesta aplicada a las empresas auditadas.

Como se mencionó en la bibliografía consultada el control interno busca cumplir objetivos dentro de las siguientes categorías

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables

Así el control interno desde el punto de vista fiscal contribuye a la confianza en la determinación, registro y pago de los tributos en cumplimiento de las leyes fiscales aplicables y vigentes, de ésta forma se cumple con las categorías mencionadas en los puntos anteriores.

Como se ha podido ver en este trabajo las leyes y reglamentos referidos al área fiscal son un punto muy importante en la determinación de políticas y procedimientos del control interno, éste es un rubro muy amplio, pues hablando de impuestos estatales cada Estado de la Republica Mexicana, tienen su propia normatividad fiscal en relación a sus objetivos del presupuesto de ingresos y el plan de desarrollo.

Por lo tanto es importante que las empresas implementen sistemas de control interno, involucrando personal especialista en el rubro tributario y legal, los cuales además deben ser continuamente evaluados y actualizados en apego a los cambios en la normatividad estatal.



El impuesto sobre nómina, es el impuesto más dinámico de los tributos en el Estado de Hidalgo, el cual aporta el mayor porcentaje en los ingresos propios y debido a que todos los Estados cuentan con este impuesto, con variaciones en su regulación, se presentan continuamente errores en la determinación y pago, sobre todo en aquellas empresas con presencia en otras entidades, así como otras características definidas por el desconocimiento de las obligaciones del mismo, al poner mayor énfasis en los impuestos federales. El subestimar o no considerar la importancia de los impuestos estatales, genera costos financieros a las empresas que además pueden ocasionar litigios, impactando en la imagen de la entidad frente a la autoridad fiscalizadora.

La actividad principal del Estado es proporcionar servicios que satisfagan las necesidades de la población, para ello necesitan recaudar impuestos, que generen los suficientes ingresos para el desarrollo de sus planes y programas.

Entre mayor sea la recaudación, mayor son los ingresos con los que cuentan los Estados para cumplir sus metas y el control interno contable fiscal de los contribuyentes juega un papel muy importante en la recaudación primaria, puesto que de contar con controles efectivos y eficaces se garantiza el cumplimiento oportuno y confiable de los impuestos, situación que continuamente se observa en las auditorías del impuesto sobre nómina efectuadas por la Dirección General de Auditoría Fiscal del Estado de Hidalgo, ya que la principal causa de omisión del mismo se debe a fallas de control interno de las empresas, recordando que en el área fiscal en México no existe razonabilidad sino exactitud en el entero de los impuestos y una vez detectada la omisión por la fiscalización el contribuyente se ve obligado a cumplir la totalidad del crédito fiscal a excepción de interponer un medio de defensa.



Las principales observaciones que se detectan como fallas de control interno y que para efecto de concluir la investigación, al hacer referencia a las mismas, deberán considerarse los siguientes puntos:

- Los contribuyentes no cuentan con la información contable requerida en su domicilio fiscal, lo cual es una obligación, generando una multa en caso de revisión.
- No dan aviso al padrón estatal de sus movimientos fiscales.
- Errores en la tasa aplicable, algunas veces es superior, al confundirla con la aplicable en otros estados donde también tienen actividad, o inferior, debido a un incremento en su número de empleados, el cual no actualizan en el momento de sus declaraciones.
- Registro en el padrón estatal posterior al inicio de sus actividades.
- Falta de consecutividad en el pago de ISN
- Errores aritméticos en el cálculo.
- Errores por mala clasificación de sus operaciones.
- Desconocimiento de los conceptos gravables y exentos.
- Diferencias de los trabajadores que cotizan en IMSS y los reportados en nóminas para el cálculo de ISN.
- Desactualización de sus convenios de estímulo fiscal.
- Diferencias en el cálculo de la declaración anual y las declaraciones de ISN.
- Contratación de servicios de outsourcing

Dichas observaciones, pasan a ser las causas de omisión, las cuales dieron origen al inicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, pudiendo ser clasificadas en los siguientes rubros:

- Evasión
- Elusión



- Falla de Control interno
- Celebración de contratos de outsourcing
- Otras

Las fallas de control son declaraciones incorrectas, derivadas de actitudes no intencionales, desde este enfoque la evasión y elusión fiscal se consideran excluidas debido a que en ellas existe la omisión intencional del impuesto, por otro lado en el rubro de contratos de outsourcing no existe responsabilidad directa del contribuyente para cumplir con el pago de impuestos, sin embargo al contratar un tercero para servicios de personal deberá considerar éste punto como cadena de valor y finalmente en el rubro de otras causas se incluyen aquellas que no son responsabilidad del contribuyente, sino más bien se debió a consideraciones del área de programación de la DGAFGEH.

La empresa que mayormente se fiscaliza es aquella que tributa en la mayor tasa, la del 2%, en el giro de manufacturas ya que es el que absorbe mayor cantidad de personal y por lo tanto existe mayor descontrol en el rubro de nóminas, por las características de las mismas, prestaciones, deducciones, bonificaciones, tiempo extra etc., con una antigüedad media entre los 11 y 20 años de actividad, es decir, no son empresas jóvenes ni con bastante experiencia, sino empresas que probablemente han descuidado el control contable por la monotonía de sus operaciones, no se han actualizado en las modificaciones de la normatividad fiscal o se encuentran en expansión y desconocen las leyes aplicables a cada Estado.

En ambos periodos analizados, el total de recaudación secundaria fue nulo para los contribuyentes de la tasa del 0.5% y 1% ya que los gastos de fiscalización fueron mayores que el crédito fiscal determinado, para las empresas que tributan en la tasa del 2% en menos del 50%, hubo recaudación secundaria y solo en uno de los contribuyentes se concentró más del 90% del total de la recaudación, que



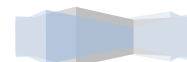
permitió el cumplimiento de la meta fijada a la subdirección de impuestos estatales.

La ausencia o ineficacia de control interno genera costos para las empresas, puesto que la determinación de un crédito fiscal implica las actualizaciones y recargos del mismo, los cuales son aproximadamente el 100% del impuesto omitido, más las correspondientes multas, que en la mayoría de las veces, triplican el impuesto que se omitió y aun así, los costos que se generan en la fiscalización suelen ser mayores a dichos créditos, ésta situación es más común en las empresas pequeñas, de tal forma que no es beneficioso para las empresas ni para la entidad fiscalizadora.

De los resultados obtenidos, en relación al **tamaño** se desprende lo siguiente:

- El 100% de las empresas pequeñas, que tributan al 0.5%, presentaron fallas de control interno.
- En las empresas medianas, que tributan al 1%, se vieron casos de elusión fiscal y fallas de control interno.
- En las empresas que tributan a la tasa del 2%, se vio mayor variación en las causas de omisión, sin embargo predominó como principal causa de fiscalización, las fallas de control interno.

Por lo que se observa que en relación al tamaño, aumenta la variación de causas de omisión, sin embargo la principal causa por la que se fiscaliza es por fallas de control interno.



Con relación al **giro** se concluye lo siguiente:

- En las empresas de servicios las principales observaciones se dieron en fallas de control interno, de 60% y 71%, para los años 2011 y 2012, respectivamente.
- El sector manufacturas presentó mayores observaciones en fallas de control interno de 67% y 62%, para los años 2011 y 2012, respectivamente.
- En el sector comercial presentó observaciones en el rubro de fallas de control interno de 50% y 100%, para los años 2011 y 2012, respectivamente.

En todos los giros, la causa que dio lugar a la fiscalización, fueron fallas en el control interno, las cuales superaron el 50% de las empresas auditadas.

Con relación a la **antigüedad** se encontró lo siguiente:

- Al rededor del 10% de las empresas jóvenes entre 1 y 10 años de actividad, presentaron fallas de control interno.
- Más del 50% de las empresas fiscalizadas en ambos años, se encontraron en un periodo de actividad medio entre 11 y 20 años.
- Las empresas con antigüedad mayor a los 20 años presentaron un porcentaje de fallas de control interno de 25% y 36%, para los años 2011 y 2012, respectivamente.

Las empresas de mediana edad presentan mayor incidencia en fallas de control interno, después le siguen las de antigüedad superior a los 20 años y las más jóvenes, son las que menos se han fiscalizado.

La principal causa de las fallas de control interno, según la encuesta, se debe a que las empresas no cuentan con programas de seguimiento o evaluación



a los mismos, además de que el rubro tributario se ha descuidado de las prioridades, originando repercusiones financieras.

Con relación a las estrategias de optimización fiscal, la evasión y la elusión vulneran dos objetivos de control interno, confiabilidad de los informes financieros y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Así que ambas infringen la efectividad del control y las consecuencias pueden generar mala toma de decisiones, impactando en la situación financiera de las empresas.

Como beneficios del control interno, para las empresas se señalan los siguientes:

- Es una herramienta de gestión de riesgos
- Permite detectar fallas antes de que originen consecuencias
- Salvaguardan los activos
- Incrementa la confiabilidad en el cumplimiento de las leyes (entero de los impuestos)

Y como beneficios para la autoridad fiscalizadora, se encuentran los siguientes:

- Se reducen las pruebas y tiempos de auditoría (impacto en el programa de auditoría)
- Mayor confiabilidad en la recaudación primaria (certeza fiscal)
- Mayor conocimiento ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones
- Cumplimiento en las metas de fiscalización

Por lo tanto se concluye que la hipótesis planteada en la investigación es afirmativa, puesto que el control interno de los contribuyentes sujetos al entero del ISN impacta directamente en las auditorías fiscales practicadas por el Estado de Hidalgo, de contarse con un eficaz control interno en los contribuyentes, se



disminuirían las revisiones, incrementando directamente la recaudación primaria, lo cual además trae efectos positivos en la participación del fondo general de coordinación fiscal, puesto que la recaudación de impuestos estatales es una variable que fija tres coeficientes que determinan la distribución del fondo, permitiendo formular el siguiente enunciado:

“Un eficaz control interno de los contribuyentes, genera mayor recaudación primaria y por lo tanto menores costos de fiscalización, dando como resultado, mayor fondo general de participaciones, que permiten contar con más ingresos para el Estado”

Sara Barrera Matos



5.2 PROPUESTA

Derivado de las observaciones encontradas y partiendo del supuesto que la principal causa por la que se realizan auditorías de ISN, es la omisión debida a fallas de control interno de los contribuyentes originados en mayor porcentaje por el dinamismo del ámbito fiscal estatal, se propone comunicar a los mismos, cuando se les realicen visitas domiciliarias, a través de un folleto informativo los aspectos más relevantes del entero del ISN.

Debido a que en la mayoría de los casos de fiscalización, no son recuperables los costos invertidos, con los créditos fiscales determinados y ya que los contribuyentes que cuentan con más de 100 trabajadores, tributando a la tasa del 2%, son los que representan el mayor índice de recaudación, se propone la opción de Dictamen Estatal.

En el desarrollo de ésta propuesta se consultaron fuentes de los Estados que revisan sus contribuciones locales mediante la figura del dictamen fiscal adoptada en México hace 52 años, contemplando a los Estados de México, D.F., Guerrero, Quintana Roo, Chiapas, Chihuahua, Jalisco y Nuevo León.

La instrumentación de este mecanismo de administración tributaria y su difusión asertiva, permitieron coadyuvar al fortalecimiento de la recaudación del ISN. Tan solo en el Estado de México refleja un crecimiento acumulado del 23% equivalente a 700 mdp en 5 años, lo cual ha favorecido la meta establecida en su Ley de ingresos.

En la actualidad el ISN representa para el Estado de México 5,976 mdp de acuerdo con las estimaciones de la Ley de ingresos para el ejercicio 2013, es decir el 64 % de los impuestos estatales. El mismo caso se presenta en el Estado de Hidalgo donde para el año 2012 el ISN representó 46% de la recaudación de Impuestos Estatales, más su correspondiente aportación al impuesto adicional



para la construcción de carreteras y el hospital del niño D.I.F, la cual es del 30% del mismo.

A partir del ejercicio 2012, con el subsidio otorgado por el ejecutivo del gobierno Estatal de Hidalgo a los contribuyentes de impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, para automóviles de hasta \$350,000.00 I.V.A incluido⁷², el dictamen de ISN adquiere mayor relevancia como un instrumento eficaz para mantener el nivel recaudatorio observado en los últimos años.

Por lo anterior resulta trascendente que las autoridades fiscales, utilicen ésta medida que tiene por objeto vigilar el comportamiento recaudatorio de los contribuyentes más significativos, por medio de un tercero, a fin de contribuir en el fortalecimiento de los ingresos estatales que además genera mayor porcentaje en el fondo general de participación. En observancia de los resultados, fundamento legal y demás características contempladas en la implementación del dictamen fiscal por los Estados que ya lo llevan a cabo desde hace algunos años, se consideró conveniente analizar los siguientes datos de ISN en Hidalgo:

Tabla 4. Información base para la implementación del Dictamen de ISN en Hidalgo, con relación al número de trabajadores.

NUM. DE TRABAJADORES	CONT. ACTIVOS	CONT. QUE HAN PAGADO EN 2012	RECAUDACIÓN 2012	% RECAUDACIÓN 2012	CONT. CON ESTÍMULO
0 a 20	11339	7069	\$ 16,873,432.64	1.9	1
21 a 100	1404	851	\$ 60,731,988.24	6.85	4
101 a 300	427	230	\$ 159,058,704.44	17.94	7
MAS DE 301	274	151	\$ 650,011,837.61	73.31	6
TOTAL	13444	8301	\$ 886,675,962.93	100	18

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por el área de programación de la DGAF.⁷³

⁷² Consultar, *Tenencia 2013*, <http://losimpuestos.com.mx/tenencia-2013/>, 26 de marzo de 2013.

⁷³ Se consideró número de empleados promedio con base en sus declaraciones, información al 1 de mayo de 2013.



Tabla 5. Información base para la implementación del Dictamen de ISN en Hidalgo, con relación a la base gravable.

BASE GRAVABLE	CONT. ACTIVOS	CONT. QUE HAN PAGADO EN 2013	RECAUDACIÓN 2012	% RECAUDACIÓN 2012	CONT. CON ESTÍMULO
0- \$100,000.00	11445	7045	\$ 15,804,250.53	1.78	1
\$ 100,001.00 A 200,000.00	911	397	\$ 15,220,553.40	1.72	1
\$200,001.00 A 300,000.00	273	195	\$ 10,546,913.33	1.19	1
\$300,001.00 A 400,000.00	149	97	\$ 10,915,030.49	1.23	0
\$400,001.00 EN ADELANTE	666	567	\$ 834,189,215.18	94.08	15
TOTAL	13444	8301	\$ 886,675,962.93	100	18

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por el área de programación de la DGAF.

Derivado del análisis de la información de las tablas, estadísticas, leyes y deducciones de otros Estados y de los resultados de ésta investigación se propone lo siguiente:

Sujetos obligados a dictaminarse:

- Contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hayan pagado ISN a más de 100 trabajadores o por remuneraciones superiores a \$400,000.00 mensuales (ya que son los contribuyentes que más se fiscalizan por que el monto de recaudación es mayor).
- Contribuyentes que se escindan, fusionen o entren en liquidación.
- Opcionalmente, puede dictaminarse los contribuyentes que así lo deseen, presentando aviso de dictamen.

Plazos de presentación:

- Aviso de dictamen a más tardar el 31 de julio del año siguiente a dictaminar.
- Dictamen fiscal hasta el 31 de agosto del año siguiente al que dictaminará.



Contenido del dictamen:

- Carta presentación
- Cuestionario inicial de autoevaluación fiscal
- Información cuantitativa para determinar y pagar ISN.
- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- Opinión profesional del dictaminador
- Notas aclaratorias del dictaminador

Principales beneficios para la autoridad recaudadora, fiscalizadora, contribuyentes y sociedad en general:

1. Permite mantener e incrementar el nivel de recaudación estatal.
2. Fomenta el cumplimiento de obligaciones fiscales, establecidas en la ley.
3. Brinda certeza y seguridad fiscal al contribuyente y la autoridad fiscalizadora.
4. Concede la revisión secuencial, ya que en lugar de auditar directamente al contribuyente, se efectuaría la revisión con el contador público.
5. Promueve la eficiencia y la transparencia del ejercicio de la función pública.
6. Facilita la vigilancia y fiscalización de los contribuyentes más significativos.
7. Posibilita la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias que se realicen a los contribuyentes obligados o que opten por dictaminarse.
8. Permite la regulación espontánea de las obligaciones fiscales pendientes de cumplir.
9. Portal institucional seguro, de fácil manejo
10. Toda la información en un mismo lugar.
11. Consulta de avisos y dictámenes en línea.
12. Impresión de acuses electrónicos en PDF.
13. Creación de fuentes de empleo e impulso de la certificación al ramo contable.



Además de ésta acción se propone informar al contribuyente de la importancia del control interno y en los casos de los pequeños contribuyentes donde existe omisión, realizar visitas de notificación de “cartas invitación” para el cumplimiento de sus obligaciones, antes de iniciar facultades de comprobación, cuyos costos son más altos que el índice de recaudación y es por ello que no resulta costear que las MIPYMES se dictamen por la cantidad de operaciones que realizan e ingresos de las mismas.

5.3 LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS

- Control Interno en los servicios de outsourcing respecto a los servicios contables, fiscales y de personal; ya que muchos contribuyentes dependen altamente de quienes determinan sus impuestos.
- Análisis crítico de los costos de fiscalización para la administración pública.
- Impacto financiero del dictamen fiscal estatal en los contribuyentes
- Impacto del control interno de los contribuyentes en los impuestos federales.
- Diferencias en las causas de omisión entre la recaudación estatal y federal.



APÉNDICES

APÉNDICE 1. ENCUESTA A LOS CONTRIBUYENTES

Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Auditoría

Encuesta "Impacto del Control Interno de los contribuyentes del Impuesto Sobre Nóminas, en las auditorías fiscales practicadas por el Estado de Hidalgo"

Gracias por su colaboración en ésta investigación de campo. Su objetivo es la generación de conocimiento respecto al campo investigado.

INSTRUCCIONES: Marque con una "X" la respuesta de su elección o describa lo requerido, según sea el caso.

				Giro	
				Antigüedad	
1.-¿Cuentan con un sistema de control interno contable?	SI		NO		
2.-¿Dan a conocer a todos los involucrados los lineamientos, normas, políticas de control interno contable?	SI		NO		
3.-¿Cuenta con programas de seguimiento a los controles internos contables?	SI		NO		
4.-¿Considera que ha habido mejoras o modificaciones a sus sistema de control interno en los últimos 2 años?	SI		NO		
5.-¿Cuenta con controles internos para el entero de sus impuestos?	SI		NO		
6.-¿Qué medidas han tomado para el control del entero de sus impuestos?					
7.-En los últimos 2 años ¿Se han tenido repercusiones financieras a causa de una mala decisión o acto contable?	SI		NO		
8.- ¿A qué atribuye la causa?					



APÉNDICE 2. MATRIZ DE ANÁLISIS

Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Auditoría

MATRIZ DE ANÁLISIS DE CONTROL INTERNO EN LA FISCALIZACIÓN DE ISN EN EL ESTADO DE HIDALGO

OBJETIVO: Obtener relación de las características giro, antigüedad, tamaño de las empresas con los costos y causas de fiscalización.

ADICIONAL/ADIC.
 ACTUALIZACIÓN/ACT.
 MULTAS/MUL.
 RECARGOS/REC.
 VIÁTICOS/VIAT.
 SUELDOS/SUEL.

AÑO REV.	TASA	GIRO	DOMICILIO	ANTIGÜEDAD	PERIODO REVISADO	ANTECEDENTE DE LA REVISIÓN	OBSERVACIONES DE LA REVISIÓN	CAUSA DE FISCALIZACIÓN	CRÉDITO FISCAL	COSTO FIN. ESTADO	TOTAL RECAUDADO	CONTACTO
									ADIC.	VIAT. SUEL.		
								ACT.				
								MUL.				
								REC.				
								TOTAL				
									ADIC.	VIAT. SUEL.		
								ACT.				
								MUL.				
								REC.				
								TOTAL				
									ADIC.	VIAT. SUEL.		
								ACT.				
								MUL.				
								REC.				
								TOTAL				

APÉNDICE 3. CARTA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL



Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración
División de Estudios de Posgrado
Coordinación de la Maestría en Auditoría

No. Oficio: FCA/DEP/MAUD/05/2013
Asunto: Solicitud de apoyo para
alumna de Posgrado

C.P. Ruperto Ramírez Vargas
Director General de Auditoría Fiscal del
Gobierno del Estado de Hidalgo

Presente

Distinguido Contador.:

Como parte del proceso para la obtención del grado de maestro en auditoría, la alumna Sara de Jesús Barrera Matos, quién actualmente se encuentra inscrita al semestre 2013-2 de dicha maestría, ha iniciado la elaboración de la tesis titulada: Impacto del Control Interno de los contribuyentes del impuesto sobre nóminas, en las auditorías fiscales practicadas por el Estado de Hidalgo, motivo por el cual solicito a usted su amable apoyo para facilitar el acceso a información referente a revisiones del impuesto sobre nómina efectuadas durante el periodo 2011-2012 por el Estado de Hidalgo, con la finalidad de que la alumna Barrera Matos aplique el instrumento de medición establecido en su tesis de grado.

Cabe destacar que dicha información será utilizada únicamente para fines académicos, por lo que la responsabilidad de resguardo será de la alumna Barrera Matos.

De antemano agradezco su atención a la presente, reiterándole mis más distinguidas consideraciones.

Atentamente
"Por mi raza hablará el espíritu"
Ciudad Universitaria, D.F. 14 de mayo de 2013
El Coordinador de la maestría

Mtro. Francisco Gerardo Serrano



BIBLIOGRAFÍA:

MANTILLA B. Samuel, Alberto, (coord.), *Control interno, estructura conceptual integrada*, Bogotá, Ecoe Ediciones, 2002,(3ª. reimp.), 330 pp., trad. de *Internal Control-Integrated Framework*, [s.l.i.], Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1994.

MANTILLA B., Samuel A. , *Auditoría del control interno*, Bogotá, Segunda edición, Ecoe Ediciones,2009, 283pp.

SUÁREZ SUÁREZ, Andrés, *La Moderna Auditoría, un análisis conceptual metodológico*, Madrid, Editorial Mc Graw Hill de Managment, 1990, 106pp.

TÉLLEZ TREJO, Benjamín Rolando, *Auditoria un enfoque práctico*, México, Editorial Thomson, 2004, 434 pp.

RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín, “*Control Interno un efectivo sistema para la empresa*”, México, Editorial Trillas, 2009, 248 pp.

MOCK, Theodore y Turner L., Jerry, *Evaluación y Juicio del auditor en relación con el control interno contable*, México, IMCP, 1995, (1ª. reimp.), 212pp., trad. de *Internal accounting control evaluation and auditor judgment*, [s.l.i.], Ivonne Navarrete de Ricossa, 1989

ESTUPIÑAN GAITÀN, Rodrigo, *Control interno y fraudes*, Bogotá, Ecoe Ediciones, 2002, (1ª. reimp.), 333 pp.

GARCÍA LOPEZ-GUERRERO, Luis, “*Derechos de los contribuyentes*”, México, UNAM, 2000, 91pp.

ROMERO LOPEZ, Álvaro Javier, *Contabilidad intermedia*, México, Mc Graw Hill Interamericana Editores, 1997, xix, p.v.

DE LA PEÑA, GUTIÉRREZ Alberto, *Auditoría un enfoque práctico*, España, Ediciones Paraninfo, 2011, 433 pp.



Fuentes Legales:

MÉXICO, “Ley de Hacienda del Estado de Hidalgo”, Última reforma publicada en el periódico oficial, el 31 de diciembre de 2011, 1-8 pp.

MÉXICO, “Boletín 3050”, *Estudio y evaluación del Control Interno*, Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, párrafo 5, 3050-3 pp.

MÉXICO, “Boletín E02”, *Estudio y evaluación del Control Interno*, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 56 pp.

MÉXICO, “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, *varios artículos*, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/32.htm?s> , 3 de Marzo 2013.

MÉXICO, Código Fiscal de Estado de Hidalgo, varios artículos, Última reforma publicada en el periódico oficial, el 28 de enero de 2013.

MÉXICO, Ley de coordinación fiscal, Capítulos I, II y III, vigente en 2013.

Fuentes de Tesis:

HERNÁNDEZ CAMPOS, Alfonso, *Análisis Crítico del Control Interno Fiscal y su Incidencia en las Contingencias Fiscales en la Industria Manufacturera de Nuevo León*, Tesis de Doctorado en Contaduría, México, Universidad Autónoma de Nuevo León, 2011, 118pp.

SALAS SOTO, Keni, *Evaluación del sistema de control interno tributario, en materia de los tributos de las telecomunicaciones de la empresa Inter*”, Tesis de Especialista en Contaduría, mención Auditoría, Universidad Centrooccidental Lissandro Alvarado, Venezuela 2009, 161 pp.



Fuentes Electrónicas:

COLOMBIA, “Servicios Internos”, *Fiscalización*, Bogotá, Enero 2012, <http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm > , (18 de marzo de 2012), s.p.

MÉXICO, “Ley de Ingresos del Estado de Hidalgo para el ejercicio fiscal 2012”, México, 21 de diciembre de 2011, <http://intranet.e-hidalgo.gob.mx/NormatecaE/Archivos/archivo1905.pdf>, (8 de abril de 2012), 11 pp.

MÉXICO, Secretaria de Finanzas y Administración, “*Movimientos al Padrón del Impuesto Sobre Nóminas*”, México, 10 de enero 2012, < <http://intranet.e-hidalgo.gob.mx/tramites/Buscar.taf?Ntram=1965>>, (19 de abril 2012), s.p.

GONZALEZ ACOSTA, Eloy, “*Informe COSO I y II*”, Centro Universitario de Las Tunas, Cuba
<http://www.auditool.org/index.php?option=com_content&view=article&id=290:el-informe-coso-i-y-ii&catid=39:trip-deals&Itemid=56 >, (16 de Noviembre 2012),s.p.

COLOMBIA, Ingeniería y Gestión consultora, “*El control interno según el informe COSO*”, 27 de Octubre 2011, <http://www.ingenieriaeygestion.cl/Consultora/publi/Informe-COSO.pdf>, (12 de Noviembre 2012), 4 pp.

MARTÍNEZ CALDERIN, Leidisara, *El control intern : Un medio eficaz para la toma de decisiones en el control de la gestión*, Universidad de Cienfuegos, Cuba, <http://www.bibliociencias.cu/gsdll/collect/revistas/index/assoc/HASH6e54/32a38a83.dir/doc.pdf> , (11 de Octubre 2012), 71 pp.

RUANO DIEZ, Rafael, “*El Rol y la visión de la auditoria interna en la gestión de riesgos*”, Enterprise risk management – Integrated Framework COSO II, 29 de septiembre 2004, I Congreso de Auditoría Interna IIA, Colombia 2006, <http://auditor2006.comunidadcoomeva.com/blog/uploads/1-PresentacinRafaelRuano-PriceWaterHouseCoopers-COSOII-ERMyelRoldelAuditorInterno.pdf>, (11 de Noviembre 2012), 19 pp.



COSO. Internal Control – Framework. Draft for Public Exposure, Author: PwC, December 2011, <http://www.coso.org>, (11 de Noviembre 2012), 140 pp.

MANTILLA, Samuel Alberto, Control Interno basado en principios, Publicaciones Samantilla, 22 de Enero 2011, Colombia, http://www.ic.coso.org/Lists/UploadedFiles/Attachments/28/07c92ffb-6afe-466d-863b-6a0634c1dac4_CI-basado-en-principios-Enero-2012.pdf, (13 Noviembre 2012), 13pp.

IMCP, *Principales cambios entre las normas de auditoría generalmente aceptadas en México (antes del Proceso de convergencia) y las normas internacionales de auditoría*, México, http://www.imcp.org.mx/IMG/pdf/CONAA_-_principales_diferencias_entre_MEX_GAAS_y_NIAS_-_2012_final.pdf, (28 de Noviembre 2012) 9 pp.

ROMBIOLA Nicolás, *Pago de Impuestos*, <http://losimpuestos.com.mx/pago-de-impuestos>, (30 de Enero 2013), sp.

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Revista Jurídica No. 82, UNAM, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm>, (2011), sp.

Sitio contable con información económica, fiscal y de seguridad social, (12 de abril 2013), <http://contadormx.com/2010/09/03/impuesto-sobre-nominas-o-remuneracin-al-trabajo-por-estado/>, sp.

BURNS Jennifer, Simmer, Brent, *Actualización sobre el proyecto para mejorar Control Interno, estructura conceptual integrada*, de COSO, trad. Mantilla A. Samuel, 7 de Agosto 2012, Colombia, www.iasplus.com/en/publications/colombia/heads-up, (7 de Mayo 2013), sp.

PEÑA, Razo Juan, *Alcances de la exención en el pago del impuesto sobre la renta en la primera enajenación de terrenos ejidales*, Revista del Colegio de notarios, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/podium/cont/15/cnt/cnt2.pdf>, (12 de junio 2013), 11-12 p.

GARCIA, Bueno Marco Cesar, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>, p. 46



UNITED STATES INTERAMERICAN COMMUNITY AFFAIRS, Ley
Sarbanes-Oxley, (Julio 2013),
<http://www.interamericanusa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>

Revistas:

AYALA, Mario Alonso, "Tratamiento de contingencias fiscales en el informe de Auditoría", *Revista Técnica Tributaria*, RTT No. 41, pp. 15-24

