

# URGEN MEJORES PRÁCTICAS EN EL DESARROLLO DE AUDITORÍAS FISCALES

**MTRO. EDSON URIBE GUERRERO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. Leobardo Brizuela Arce*  
**PRESIDENTE**

*C.P.C. Leticia Hervert Sáenz*  
**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Angélica Gómez Castillo*  
**VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*  
**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*C.P.C. José Antonio de Anda Turati*  
**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira*  
**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON  
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS  
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA  
AUTORIDAD FISCAL”**

FISCOactualidades



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



International  
Federation  
of Accountants

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP**

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Armando Pérez Sanchez
José Miguel Erreguerena Albaitero	Pablo Puga Vértiz
José Ángel Eseverri Ahuja	Mario Jorge Ríos Peñaranda
Juan Manuel Franco Gallardo	Manuel Sainz Orantes
José Luis Gallegos Barraza	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
Antonio C. Gómez Espiñeira	Héctor Villalobos González
José Paul Hernández Cota	Francisco Miguel Wilson Loaiza

# URGEN MEJORES PRÁCTICAS EN EL DESARROLLO DE AUDITORÍAS FISCALES

**MTRO. EDSON URIBE GUERRERO**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## INTRODUCCIÓN

**U**na de las atribuciones más importantes, pero más delicadas que la ley concede a las autoridades fiscales es el ejercicio de las facultades de comprobación. Cuando la autoridad hacendaria decide llevar a cabo la revisión de los papeles y posesiones de un contribuyente a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones, recae en ella una altísima responsabilidad que, de no asumirla, puede colocar al sujeto auditado en un auténtico estado de vulnerabilidad.

Que la autoridad fiscal pueda introducirse a un domicilio y tener acceso a la información más privada de un contribuyente, como puede ser su contabilidad, estados financieros, movimientos corporativos, modelos de negocio, etcétera, la obliga a ser especialmente cuidadosa en la forma en que lleva a cabo su revisión, ya que cualquier acto u omisión en perjuicio del sujeto auditado puede repercutir directamente en su patrimonio. Así de delicado es el tema.

La concepción clásica de las obligaciones que recaen sobre el contribuyente y la autoridad durante el desarrollo de un procedimiento de fiscalización, nos dice, esencialmente, que al primero le corresponde soportar el ejercicio de dicha facultad revisora, facilitando el acceso a la información objeto de la misma, mientras que a la autoridad le toca cumplir con los procedimientos que establece la ley para llevar a cabo su auditoría, fruto del ejercicio de las facultades relativas.

Esta visión original o primigenia de la revisión fiscal, en opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), ya no es suficiente para proteger efectivamente los derechos de quienes soportan la actividad fiscalizadora del Estado.

Efectivamente, bajo la óptica de la renovada protección y tutela de los derechos de los gobernados, que es lo que defiende y promueve el Ombudsman Fiscal, no basta que la autoridad, al ejercer sus facultades de comprobación, cumpla con los procedimientos y términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación (CFF), sino que debe, además, emplear las mejores prácticas administrativas; es decir, debe asegurarse de que sus revisiones no representen una carga administrativa excesiva o adicional para el particular; que se concluyan en el menor tiempo posible; que sean sencillas de sobrellevar, y que se realicen de la forma menos onerosa posible para el contribuyente.

## EXPERIENCIAS DETECTADAS EN AUDITORÍAS FISCALES

Prodecon, en ejercicio de sus atribuciones, ha conocido y documentado numerosos casos en los que estas premisas lamentablemente no se cumplen, sino al contrario, operan en perjuicio de los contribuyentes. Por medio de estas líneas se pretende exponer algunas experiencias, suficientemente reiteradas, que dan cuenta de la forma en cómo las autoridades fiscales (no solo federales, sino también coordinadas) están llevando a cabo sus procedimientos de revisión en contravención a los principios que rigen las mejores prácticas administrativas. Como observadora de derechos, es obligación de Prodecon exhibir estas experiencias que lesionan gravemente los derechos de los contribuyentes con el objeto de ir generando preocupación y sensibilidad en el tema, a efecto de encontrar y generar soluciones al respecto.

Son varios los aspectos que preocupan y ocupan a la Prodecon relacionados con prácticas administrativas lesivas en auditorías fiscales; se destacan los que a continuación se indican:

- a) La autoridad efectúa requerimientos de información y/o documentación excesivos e innecesarios al inicio y durante el desarrollo de la auditoría.
- b) La autoridad no examina, analiza, evalúa y califica a fondo la información y documentación aportada por el particular, sino le traslada a este la carga de analizar y probar la no generación de los hechos imposables de los impuestos revisados.

## REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN EXCESIVOS E INNECESARIOS

Si bien es cierto, conforme al CFF, las autoridades hacendarias pueden requerir toda la documentación que consideren necesaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, facultad que incluso encuentra fundamento constitucional en el Art. 16 de nuestra Carta Magna, también lo es que, en un marco de respeto a los derechos fundamentales de estos, el fisco no debe ejercer tal facultad en forma indiscriminada y desproporcional.

Es decir, a efecto de llevar un escrutinio responsable y focalizado de la situación particular de un causante, las autoridades fiscalizadoras no deben moverse en un marco indefinido, asegurando que pueden requerir “lo que la ley le permite”, que es prácticamente toda la contabilidad del contribuyente así como cualquier información y documentación relacionada, sino que deben aprovechar la información que tienen en su poder para solicitar datos concretos, específicos, que les permitan definir la situación fiscal de ese contribuyente, tomando siempre como base y referencia obligada, la actividad que desarrolla el mismo, las obligaciones que tiene a su cargo, su patrón de cumplimiento y la información reportada vía declaración, entre otros aspectos.

Debe inhibirse, por ende, la práctica común de requerir de un “escopetazo” documentos al particular por el solo hecho de poder hacerlo, ya que los hechos nos dicen que, en la mayoría de las ocasiones, esta información ni siquiera es idónea para determinar la situación fiscal del auditado, traduciéndose esto en una carga innecesaria y, sobre todo, demasiado onerosa para el contribuyente que soporta la revisión.

A manera de ejemplo, se traen a colación casos que Prodecon ha conocido, últimamente, en forma reiterada, en los cuales la autoridad ordena visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de personas físicas que tributan exclusivamente bajo el régimen de ingresos por salarios, obligados a presentar declaración.

En la orden respectiva, además de solicitar RFC, declaración anual, papeles de trabajo y recibos consecutivos de nómina, se les requiere cualquier información relacionada con la obtención de ingresos por las siguientes actividades:

- a) Actividades empresariales y profesionales.
- b) Arrendamiento y en general por otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- c) Ingresos por la enajenación de bienes.
- d) Ingresos por intereses.
- e) Ingresos por la obtención de premios.
- f) Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Personas Morales.
- g) Ganancia cambiaria.

Como puede observarse, lejos de que la autoridad tome en cuenta la situación particular del contribuyente al que audita, considerando la actividad por la que tributa y sus respectivas obligaciones, lo que hace es solicitar toda aquella información y documentación relativa a cada uno de los capítulos que conforman el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), incluso en el mismo orden; método al que evidentemente no le precede un análisis previo, individual y estratégico de lo que se pretende obtener en esa revisión, sino que da cuenta de una lógica mucho más simple: abarcar todas las actividades por las cuales, la propia ley dispone, se pueden obtener ingresos gravables para efecto del impuesto referido.

Esto es criticable, ya que a juicio del Ombudsman Fiscal, una auditoría debe prepararse y, por ende, regirse por un principio de eficacia administrativa; no debe abrirse una revisión para ver qué se encuentra, sino debe perseguirse un objetivo



medianamente claro, alentado por un examen de información que el fisco tiene de ese contribuyente y que debiera llevarse a cabo previamente, como parte indeclinable del buen actuar administrativo.

Si regularmente la auditoría se detona ante la identificación de algún aspecto de riesgo para la autoridad, la revisión debería dirigirse, focalizarse, ante todo, en la verificación de tal circunstancia, y no obligar, en cambio, de manera lesiva al particular, prácticamente a que sea él mismo quien se audite y demuestre la no generación de ingresos conforme a las distintas actividades que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El ejemplo antes referido también se ha presentado en contribuyentes personas morales que tributan conforme al Título II e incluso, conforme al Título III de la LISR, y personas físicas que tributan por actividades empresariales.

## **LA AUTORIDAD NO PROTAGONIZA EL ANÁLISIS DE INFORMACIÓN, LE TRASLADA ESA CARGA AL CONTRIBUYENTE**

Ahora bien, imaginemos que el contribuyente a quien se le efectuó el requerimiento referido en el apartado anterior cumple con el mismo en tiempo y forma, proporcionando toda la información y documentación necesaria para demostrar el cumplimiento de las obligaciones que tiene a su cargo, así como la no generación de algún ingreso distinto al que tiene reportado en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC); por ende, viene la correlativa obligación de la autoridad fiscal de examinar toda esa información, pues ¿a quién le corresponde llevar a cabo este análisis?

Prodecon ha conocido un número importante de casos en los que la autoridad, una vez recibida toda la información que requirió, lejos de ser ella quien la analice, relacione y valore a efecto de llegar a un resultado, solicita al propio sujeto auditado que sea él quien realice ese trabajo, desconociendo así el verdadero sentido de sus facultades de comprobación: auditar.

Se ve con preocupación que el fisco, según una vasta cantidad de experiencias documentadas, está renunciando a protagonizar el análisis de la información contable-fiscal proporcionada por el contribuyente, trasladándole de nueva cuenta a este, en la auditoría, una carga administrativa con la que ya cumplió desde el momento en que presentó su declaración de impuestos: la autodeterminación de las contribuciones a su cargo.

No obstante la autoridad con sus requerimientos genera una vasta cantidad de información, es omisa en llevar a cabo su análisis y se limita, en la mayoría de los casos, a cuestionar los depósitos registrados en la cuenta bancaria del particular; pues resulta que, en opinión de los funcionarios hacendarios que llevan a cabo la

auditoría, es el sujeto auditado el que está obligado a demostrar, concepto por concepto, que dichas cantidades no constituyen ingresos o valor de actos o actividades por los que deba pagar impuestos. Menudo problema.

Recordemos que nuestro sistema fiscal establece como obligación para los pagadores de impuestos la auto-determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Esto significa que, en principio, el particular es quien debe llevar su contabilidad, cumplir con una serie de reglas inherentes a la misma y, calcular, en los tiempos establecidos en las leyes, el resultado fiscal de cada uno de los impuestos que está obligado a pagar con motivo de su actividad.

Sucesiva con la obligación anterior, lógicamente, el legislador otorgó la facultad a las autoridades fiscales para poder verificar si este tratamiento fiscal aplicado por el contribuyente en forma unilateral, se apega a las reglas que las leyes establecen para cada impuesto en particular.

A fin de analizar las facultades y obligaciones que tiene el actuar de la autoridad hacendaria al llevar a cabo una revisión, es conveniente volver a reflexionar sobre qué debemos entender por auditoría fiscal.

Según la *Enciclopedia Jurídica Mexicana* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, la auditoría fiscal es:

[...] la revisión y comprobación que lleva a cabo la autoridad fiscal competente, de la declaración fiscal, de la contabilidad, de los papeles de trabajo, bienes, mercancías y dictámenes sobre estados financieros para verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales a su cargo de los contribuyentes personas físicas, personas morales, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos y para determinar, en su caso, si existe la probable comisión de delitos fiscales [...]

Como se ve, el concepto “auditar” lleva implícita la obligación de analizar cuidadosamente ciertos elementos, a fin de corroborar si la situación fiscal de un contribuyente, reconocida en su declaración, fue determinada correctamente.

Una de las particularidades de la auditoría, según la misma obra, es que permite realizar una revisión detallada de toda la contabilidad, incluyendo la exactitud numérica de las operaciones, la comprobación de los asientos y la verificación física de toda la documentación comprobatoria.

Atento a lo anterior, se puede afirmar que cuando una autoridad hacendaria se decide a emprender un acto de molestia tan delicado como la práctica de una revisión fiscal a un contribuyente, asume intrínsecamente la obligación y la carga administrativa de hacer un examen cuidadoso, exhaustivo y detallado de todos los elementos que tenga a su alcance en la revisión, con el objeto de llegar a una conclusión propia y definir, en su caso, si existen discrepancias entre lo declarado por el contribuyente y lo calculado por la autoridad.



Lamentablemente, como se dijo, en la mayoría de las ocasiones esto no está sucediendo así. Las auditorías no son tales y la carga de probar la certeza de lo declarado (y hasta lo no declarado) es del particular.

## ¿PROBLEMA DE PRAXIS O PROBLEMA DE LEYES?

La problemática que se aborda en estas líneas tiene una complejidad especial, ya que la misma no pasa tanto por un tema de leyes, sino de mejores prácticas administrativas; recordemos que, si bien es cierto el CFF otorga a las autoridades la facultad de llevar a cabo diversos tipos de revisiones a los contribuyentes, e incluso define con cierto detalle las reglas para su instrumentación, también es cierto que dicho ordenamiento es omiso en establecer límites o regulaciones respecto al método con que las autoridades pueden materializar estas facultades.

El debate acerca de los límites que debe respetar la autoridad en el ejercicio de estas facultades para evitar abusos en contra de los contribuyentes, en mi opinión, se torna urgente. Es preocupante el hecho de que no existan, al menos, las bases de una metodología para que el fisco lleve a cabo el análisis (auditoría) de la información a la que tiene acceso en sus revisiones.

Estoy convencido que este tema no se soluciona mediante reforma legal, sino que pasa, ante todo, por el tema de las mejores prácticas administrativas: la función o facultad de comprobación debe ajustarse cuanto antes a los criterios contables que informan la práctica de las auditorías, en las que, básicamente, la realización de los análisis, cálculos y verificaciones que determinen la situación fiscal del contribuyente, debe recaer y recae sobre quienes las llevan a cabo: los auditores de las autoridades hacendarias, tanto federales como coordinadas.

Propondría empezar, quizá, por reivindicar el efecto que tiene la presentación de una declaración de impuestos. Vale la pena recordar que cuando el contribuyente presenta su declaración, comunica un resultado que, en principio, tiene presunción de certeza. Este principio, reconocido incluso por el Poder Judicial de la Federación se deriva de la obligación ya apuntada que tienen los contribuyentes de auto-determinarse las contribuciones a su cargo y consiste, básicamente, en que el resultado fiscal declarado por el particular, previo a una auditoría, debe reconocerse como válido y legal, a menos que la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación demuestre lo contrario.

Si bien debe reconocerse que la autodeterminación de contribuciones no es un derecho para el contribuyente, sino una modalidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal y como lo ha reconocido la SCJN, ello no significa que la cantidad declarada, en ejercicio de esa modalidad, carezca de certeza alguna.



Daríamos un paso adelante en este tema si las autoridades hacendarias reconocieran, de inicio, que para que puedan superar o desconocer las cantidades declaradas por el contribuyente, forzosamente deben llevar a cabo un verdadero análisis de los diversos elementos que integran la contabilidad del auditado; esto propiciaría que la fiscalizadora, por un lado, fuera más selectiva al momento de solicitarle información al particular y, por el otro, que sea ella y no el propio contribuyente quien confirme o modifique el resultado fiscal declarado.

## ÚLTIMA REFLEXIÓN

El tema de mejores prácticas administrativas en auditorías fiscales da para mucho. Además de lo ya expuesto, me gustaría dejar planteado otro punto, sumamente interesante, que tiene relación con la falta de regulación o “liberalidad” con la que las autoridades están llevando a cabo sus facultades de comprobación: El tipo de conclusiones que están vertiendo en el desarrollo de las auditorías.

Es decir, la autoridad tributaria: ¿es competente para determinar en una auditoría que el sujeto auditado es patrón de una serie de trabajadores? Las facultades revisoras del fisco: ¿le alcanzan para determinar que un contribuyente declaró actos simulados para efectos fiscales? ¿Hasta qué punto o grado la autoridad puede seguir requiriendo al sujeto revisado que compruebe la “materialidad” de las operaciones que efectuó?

Pronto, la Prodecon se pronunciará respecto a este tipo de prácticas administrativas en auditorías, ya que cada vez es más común encontrarlas en actas levantadas con motivo del ejercicio de facultades de comprobación. Sin duda, es un tema en el que podremos avanzar también, en beneficio de los derechos de los pagadores de impuestos.

