



REVISIÓN SECUENCIAL DEL DICTAMEN DE SEGURO SOCIAL ACTUALIDAD Y CRITERIOS DE LA AUTORIDAD

L.C.C. y PCSS MAURICIO VALADEZ SÁNCHEZ
INTEGRANTE DE LA CROSS DEL IMCP

Directorio

C.P. y PCCAG Ludivina Leija Rodríguez

Presidenta del CEN del IMCP

C.P. y PCCAG María de las Mercedes Cid del Prado Sánchez

Vicepresidenta General del IMCP

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez

Vicepresidente de Relaciones y Difusión

C.P.C. Luis Carlos Figueroa Moncada

Vicepresidente Fiscal

L.C.P. y Mtro. Didier García Maldonado

Presidente de la CROSS

C.P. Fidel Serrano Rodolfo

Responsable de este Boletín



El aliado estratégico de México

Es miembro de



“Los comentarios profesionales de este artículo son responsabilidad del autor, su interpretación sobre las disposiciones citadas puede diferir de la emitida por la autoridad”



COMISIÓN REPRESENTATIVA ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL

Nombre	Enlace o Subcomisión
Didier García Maldonado	Presidente
José Sergio Ledezma Martínez	Vicepresidente
Roberto Cristian Agúndez Acuña	Secretario Técnico
Gisela Beirana Guevara	Tesorera
Cristina Zoé Gómez Benavides	Enlace IMSS
Miguel Arnulfo Castellanos Cadena	Enlace INFONAVIT
Jose Luis Sánchez García	Enlace STPS
Luis Roberto Montes García	Enlace Federadas
Arturo Luna López	Editorial
Mauricio Valadez Sánchez	Editorial
Fidel Serrano Rodulfo	Boletines
Virginia Ríos Hernández	Enlace CISS
Edgar Enriquez Alvarez	Enlace CISS
Crispín García Viveros	Mesas de Trabajo
Francisco Teodoro Torres Juárez	Mesas de Trabajo
Angélica Domínguez Márquez	Redes Sociales
Javier Juárez Ocotencatl	Enlace Legislativo
Óscar de Jesús Castellanos Varela	Enlace Legislativo
Juliana Rosalinda Guerra González	Enlace Universidades
José Guadalupe González Murillo	Integrante
José Manuel Etchegaray Morales	Integrante
Bernardo González Vélez	Integrante
Damaris Villalobos Pérez	Integrante
Leobardo Treviño Esparza	Integrante
Francisco Javier Ibarra Mayoral	Integrante
Moisés Velázquez Ortega	Integrante
Alejandro Marcos González Villareal	Integrante
Nora Isabel Anguiano Guerrero.	Integrante
Martha Fernanda Ibarra Silva	Integrante
Joel Calyeca Sanchez	Integrante
Salvador López Hernández	Integrante
Eduardo López Lozano	Integrante
Raul Melgar Díaz	Asesor
José Pablo Hidalgo García	Asesor



REVISIÓN SECUENCIAL DEL DICTAMEN DE SEGURO SOCIAL

ACTUALIDAD Y CRITERIOS DE LA AUTORIDAD

L.C.C. Y PCSS MAURICIO VALADEZ SÁNCHEZ
INTEGRANTE DE LA CROSS DEL IMCP

SÍNTESIS

Los patrones obligados a presentar el dictamen en materia de Seguro Social son aquellos que en el ejercicio inmediato anterior contaron en promedio con trecientos trabajadores o más, los patrones que no se ubiquen en este rango, pueden dictaminar sus obligaciones voluntariamente.

Los beneficios que existen por dictaminarse recordemos, son básicamente, no ser sujeto de visitas domiciliarias por el ejercicio dictaminado, no emisión de cédulas de diferencias (por las ramas de Enfermedades y Maternidad, Riesgos de Trabajo, Guarderías e Invalidez y Vida), una vez que se haya presentado el dictamen con opinión Limpia o Sin Salvedades.

Es facultad de la autoridad revisar el dictamen y solicitar aclaraciones al Contador dictaminador, o al patrón directamente, si así lo considera oportuno, a través de la revisión secuencial al dictamen, por los últimos 5 años.



Dicha facultad de la autoridad, debe seguir el proceso que está determinado por los artículos 171 y 172 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RLSSACRF), donde las aclaraciones y papeles de trabajo que así correspondan se deben solicitar en primera instancia al Contador Público Autorizado (CPA), y de no ser suficiente la documentación y aclaraciones que presenta el CPA a juicio de la autoridad, se podrán solicitar directamente al patrón.

De acuerdo con lo anterior, a continuación, describiremos cómo es que la autoridad está llevando a cabo esta facultad, así como los criterios y posturas que se está aplicando.

REVISIÓN SECUENCIAL AL DICTAMEN

SOLICITUD DE INFORMACIÓN AL CPA DICTAMINADOR

Actualmente, la autoridad ejerce la facultad que le confiere la Ley del Seguro Social y su Reglamento (RLSSACRF), iniciando procesos de revisión secuencial a los dictámenes presentados, solicitando al CPA, los papeles de trabajo y otorgando un plazo de 15 días hábiles para la atención, se podría considerar solicitar prorroga de 10 días hábiles adicionales.

Lo anterior, está alineado al proceso legal, sin embargo, en la mayoría de los casos, además de los papeles de trabajo del CPA, también se solicita información en exceso que corresponde a diversas cuentas de la Balanza de Comprobación del ejercicio dictaminado, de las cuales, en la gran mayoría de los casos, no corresponde a cuentas que el Contador



Dictaminador esté obligado a verificar como producto del examen que práctica.

Al respecto, cabe señalar que el CPA, estaría cumpliendo con la revisión secuencial al dictamen, entregando los papeles de trabajo que formaron parte de su examen, así como la información comprobatoria, que soportó la opinión emitida en el dictamen.

Técnicamente, el CPA no tendría obligación de entregar información adicional que no forme parte de sus papeles de trabajo.

Recordemos que, de no atender el CPA el requerimiento de la autoridad, su registro para dictaminar podría ser sancionado con una amonestación o suspensión del registro, conforme lo dispone el RLSSACRF.

Qué ocurre si al CPA se le solicitan auxiliares contables de diversas cuentas de la Balanza y su comprobación, respecto a cuentas que no formaron parte de su examen, ¿si no lo entrega estaría en incumplimiento?, claramente no, a menos que dichas cuentas formaran parte de su examen.

Sin embargo, una vez que la autoridad solicita cierta información en el requerimiento que se hace al CPA, aun cuando no haya formado parte de su examen, si este no la entrega, sin duda, la autoridad la solicitará directamente al patrón dictaminado; por ello, el CPA termina solicitando información adicional al patrón y este la entrega a la autoridad.

Lo anterior complica la revisión secuencial al dictamen, pues en la mayoría de los casos los CPA entregan información comprobatoria en forma selectiva, y es muy común que la autoridad pretenda ver el 100%



de los comprobantes de ciertas cuentas, por ejemplo, en los viáticos comprobados, es muy probable que lo registrado en dicha no forme parte del examen que práctico el CPA. Sin embargo, la autoridad presume que en dicha cuenta, la compañía podría estar efectuando registros contables de pago de salarios o remuneraciones, derivado de ello el CPA entrega auxiliar de la cuenta y la comprobación quizá de dos meses, donde constan los gastos registrados en dicha cuenta, y se demuestra que lo registrado en dicha cuenta no tiene que ver con el cumplimiento de obligaciones fiscales ante el Seguro Social; no obstante, para la autoridad en la mayoría de los casos no es suficiente, su postura ha sido ver el 100% de los comprobantes fiscales.

Hay casos en que la autoridad llega a relacionar más de 40 cuentas contables, que muy probablemente, la gran mayoría de ellas, no forman parte del examen que practica el CPA.

Lo anterior, detona actos de molestia importante para el patrón dictaminado, y nos lleva cuestionar la validez que otorga la autoridad al dictamen.

Al respecto habría que considerar que el la LSS y su Reglamento, disponen que la información y manifestaciones que se hacen en los dictámenes se considerará válida, sin perder la autoridad su facultad de verificar.

Lo deseable sería que la autoridad efectivamente analice la información que se revela en el dictamen y el inicio de la revisión secuencial al dictamen, tendría que versar exclusivamente por temas específicos que pudieran surgir de la información revelada; por ejemplo, si es importante



el pago de honorarios a personas físicas para el patrón dictaminado, tendría sentido que la autoridad requiriera mayor información y aclaraciones respecto a este rubro, así como los contratos de prestación de servicios profesionales, CFDI del pago de honorarios, etcétera.

Lo forma en que la autoridad está llevando a cabo las revisiones secuenciales al dictamen, da la impresión de no haber analizado la información revelada, y exclusivamente se enfocan en revisar cuentas de la Balanza, que a su juicio consideran cuestionables, convirtiendo la revisión secuencial del dictamen en un acto de molestia excesivo para el CPA, el patrón y la propia autoridad.

SOLICITUD DE INFORMACIÓN AL PATRÓN

El siguiente paso en la revisión secuencial al dictamen, una vez que el CPA atendió el oficio que le fue notificado es que la autoridad solicita información adicional al patrón, que supuestamente el CPA no entregó, otorgando otro plazo de 15 días hábiles, también con opción de 10 días hábiles adicionales de prórroga, es muy probable que la solicitud de la autoridad sea al 100% de los rubros que a su juicio considera verificar, llega a ser tanta la información que solicita la autoridad que, en la mayoría de los casos, resulta imposible en términos prácticos entregarla por parte del patrón, por lo que es muy común que la autoridad no cierra la revisión y continúa con el proceso de la revisión secuencial del dictamen.

ÚLTIMA MANIFESTACIÓN DE CPA Y PATRÓN

En la mayoría de los casos, la autoridad considerara que la información y aclaraciones que tanto el CPA como el patrón han entregado no es



suficiente, por lo que, siguiendo el proceso de revisión secuencial al dictamen que determina el RLSSACRF, la autoridad emitirá oficio dirigido al CPA y otro al patrón, que debería notificarse en forma simultánea, manifestando que a su juicio ni el CPA ni el patrón han aportado elementos suficientes para cerrar la revisión y en dicho oficio se otorga un plazo de 15 días hábiles adicionales tanto al patrón como al CPA, para que entreguen más información y elementos o, en su caso, manifiesten lo que a su derecho convenga.

En esta instancia lo recomendable es, si es posible, entregar mayores elementos a la autoridad, aunque en múltiples ocasiones, pareciera ser que nunca será suficiente.

Es importante en esta instancia de la revisión secuencial al dictamen, que el CPA manifieste si así corresponde, que a su juicio el dictamen cumple los requisitos determinados por la LSS y su Reglamento, y que aportó elementos suficientes que soportan la opinión que emitió en su examen. De igual forma, el patrón, de considerar haber entregado elementos suficientes para demostrar a la autoridad el correcto cumplimiento de sus obligaciones, así lo deberá manifestar.

Finalmente, el CPA —de tener certeza de haber ejecutado correctamente su examen en términos de las Normas para Atestiguar aplicables a este tipo de trabajos— tendría que estar tranquilo ante la improcedencia de alguna probable sanción. De igual forma, si el patrón tiene certeza del correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante la autoridad, no tendría que preocuparse por la continuación de actos de fiscalización por



parte de la autoridad, más allá del acto de molestia que podría representar.

MANIFESTACIÓN FINAL DE LA AUTORIDAD

La autoridad, en el 90% o más de las revisiones secuenciales iniciadas al dictamen, no las está cerrando; manifiesta que deja sin efectos el dictamen, en virtud de que, a su juicio, no contó con elementos suficientes para cerrar la revisión, y deja a salvo sus facultades para continuar la fiscalización, si así lo considera oportuno.

Hasta ese punto de la revisión secuencial al dictamen, debieron haber transcurrido entre seis y siete meses desde el inicio del proceso.

De acuerdo con nuestra experiencia, cuando la autoridad llega a esta instancia de la revisión, normalmente no manifiesta con certeza algún incumplimiento claro y evidente respecto al patrón dictaminado, normalmente las observaciones de la autoridad son ambiguas y sin fundamento legal, simplemente manifestando que no se aportaron elementos suficientes para desvirtuar las supuestas irregularidades.

Cuando la autoridad no tiene algún elemento contundente y fundamentado de incumplimiento fiscal, por ejemplo, la compañía no integró al salario las comisiones pagadas por nómina, normalmente ya no continúa ejerciendo su facultad de fiscalización y el expediente se duerme.

La autoridad llega a continuar con sus facultades de fiscalización, a través de determinación de créditos fiscales o inicio de auditorías directas, cuando una vez concluido el proceso de la revisión secuencial, si



encuentra hechos que a su juicio representa un claro incumplimiento de obligaciones y consideran contar con elementos legales suficientes para recaudar, situación que llega a ocurrir en el mínimo de los casos.

Existe un área de oportunidad importante para hacer más productivas las revisiones secuenciales al dictamen, deben ser mejor enfocadas, para obtener mejores resultados para la autoridad en la recaudación, un elemento que consideramos podría incluirse en el Sistema de Dictamen Electrónico IMSS (SIDEIMSS) y que podría contribuir a una mejor fiscalización y hacer mejor enfocadas las revisiones secuenciales a los dictámenes, es la prueba global de razonabilidad.

PRUEBA GLOBAL DE RAZONABILIDAD

¿Qué es la prueba de razonabilidad? Es una prueba sustantiva analítica,  que forma parte fundamental del examen que se practica a una entidad, con la que se mide la razonabilidad del pago de cuotas al Seguro Social por el ejercicio sujeto a examen.

¿Cómo se estructura la prueba global de razonabilidad? El primer proceso consiste en considerar todas las remuneraciones: sueldo, aguinaldo, prima vacacional, bonos, comisiones, gratificaciones, compensaciones, etc., y prestaciones: vales de despensa, fondo de ahorro, alimentación, etc. que pagó el patrón durante el ejercicio sujeto a examen.

Se debe considerar el importe total de las remuneraciones y prestaciones que el patrón pago por nómina y por fuera de la nómina a cada uno de los trabajadores, en el ejercicio sujeto a examen; evidentemente, dichos importes deben conciliar con los registros contables del patrón y los CFDI



de nómina; asimismo, debe estar documentado en los papeles de trabajo del examen que estamos practicando a determinada entidad.

- I. De este modo, partimos del importe total de remuneraciones y prestaciones pagados por nómina o fuera de nómina; a dichos importes se deben restar los conceptos que no forman parte de la base de pago de cuotas conforme al artículo 27 de la LSS, tales como:
 - a) Herramientas de trabajo, entre ellas el teletrabajo (fracc. I, art. 27 de la LSS).
 - b) Aportación patronal al Fondo de Ahorro y Previsión Social — subsidio incapacidad, ayuda de nacimiento, ayuda de defunción, etcétera— (fracc. II, art. 27 de la LSS).
 - c) PTU (fracc. IV, art. 27 de la LSS).
 - d) Alimentación onerosa (fracc. V, art. 27 de la LSS).
 - e) Despensa hasta el límite 40% del Valor de la UMA (fracc. V, art. 27 de la LSS).
 - f) Premios de Asistencia y Puntualidad, que no exceden del 10% del SBC.
 - g) Tiempo extra, que no excede de los márgenes de la Ley Laboral (fracc. IX, art. 27 de la LSS).
 - h) Otras remuneraciones y prestaciones que no se entreguen al trabajador por su trabajo en términos del primer párrafo del art. 27 de la LSS.



II. Al resultado así determinado se deben sumar o restar otros factores y elementos que no forman parte de la base para el pago de cuotas de acuerdo con lo siguiente:

- a) Se suman el importe total de las percepciones variables del bimestre anterior al ejercicio dictaminado, tales como bonos, comisiones, gratificaciones, tiempo extra que exceda del margen de la Ley Laboral, excedente del 10% del SBC por concepto de premios de asistencia y puntualidad.

De acuerdo con el artículo 29 los elementos variables del salario, cuya naturaleza es que no son de cuantía previamente conocida, se debe acumular al salario al bimestre siguiente de su pago; por ello, se debe tomar esta información del último bimestre del ejercicio anterior al dictaminado y se suman al importe total de conceptos que son base de pago de cuotas determinados conforme al punto anterior.

- b) Se resta el importe total de las percepciones variables del último bimestre del ejercicio sujeto a examen; por efecto contrario, de acuerdo con lo comentado en el inciso a) antes descrito, las percepciones variables pagadas en el último bimestre del ejercicio son base de pago de cuotas del primer bimestre del ejercicio posterior al que se dictamina.



- III. Al resultado así obtenido se debe restar el importe total de percepciones variable que se hayan pagado a trabajadores que hayan sido baja durante el ejercicio dictaminado, al ser baja el trabajador, las percepciones variables pagadas ya no hay a quién acumulárselas al salario, por ello se debe determinar con detalle este importe en el examen de atestiguamiento, tenerlo en papeles de trabajo del encargo y restarlo de la base de pago de cuotas.
- IV. Por último, se debe determinar por trabajador y por bimestre el importe total de los excedentes de 25 veces el valor de la UMA, recordemos que conforme al artículo 28 de la Ley del Seguro Social el salario tope para cotizar es de 25 veces el valor de la UMA, por aquellos trabajadores que en algún bimestre o en todos los bimestres el resultado del SBC está arriba de dicho tope, el excedente no es base de pago de cuotas y este se debe restar al importe determinado conforme al inciso c).
- V. Así determinamos de manera global la base de pago de cuotas del patrón durante el ejercicio que examina el equipo del encargo, a dicho resultado se aplican los porcentajes que aplican a cada uno de los ramos del seguro social (excluyendo sobre las que no se paga la cuota sobre el SBC como la cuota fija y la del excedente de 3 veces el valor de la UMA), y se compara contra lo pagado en cada una de las ramas del seguro social, mensuales y bimestrales, durante el ejercicio objeto de la prueba.



- VI. El resultado obtenido conforme al punto anterior es la diferencia entre la base de la prueba global y lo pagado, el cual se expresa en porcentaje siendo este, el resultado de desviación de la prueba de razonabilidad, el cual, por la misma naturaleza de la prueba, puede ser de más o de menos.

No existe ninguna regla o parámetro que contengan las normas para atestiguar, el porcentaje que debemos considerar como aceptable, ya sea en sentido positivo o negativo, dependerá del juicio profesional del equipo del encargo, con base a su experiencia.

CONCLUSIÓN

Las revisiones secuenciales a los dictámenes en materia de SS, actualmente son muy extensas por el volumen de información que solicitan las autoridades, lo que requiere estar invirtiendo mucho tiempo y recursos monetarios por parte de todos los actores (patrón, CPA y autoridad), sin resultados trascendentales.

Sería una contribución muy importante para todos los actores, que las revisiones secuenciales a los dictámenes fueran enfocadas sobre rubros específicos, lo cual sin duda haría más productivas las revisiones y en consecuencia generarían un efecto positivo en la recaudación para la autoridad.

Un elemento que podría contribuir de manera importante para enfocar de mejor manera las revisiones secuenciales al dictamen es que la prueba global de razonabilidad forme parte de la información que se entrega a la autoridad como parte del dictamen.



El hacer más ágiles y enfocadas las revisiones secuenciales, contribuirían a generar un rol más productivo al trabajo del CPA y la utilidad para la autoridad, así como contribuir a mantener la confianza en los patrones, sobre todo en los dictámenes voluntarios, en los que, de buena fe, se le informa a la autoridad la calidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los patrones.

Para lograr lo anterior, es fundamental la calidad del trabajo conjunto que se logre entre la Contaduría Pública organizada, el IMSS y los propios patrones.