

**Servicio de Administración Tributaria****Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero**

Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 14-0-06E00-02-0002

GB-089

***Criterios de Selección***

Esta auditoría se seleccionó con base en los criterios cuantitativos y cualitativos establecidos en la normativa institucional de la Auditoría Superior de la Federación para la integración del Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2014, considerando lo dispuesto en el Plan Estratégico de la ASF 2011-2017.

***Objetivo***

Fiscalizar la gestión financiera de la recaudación, verificando que los procesos de pago, registro contable, entero, fiscalización y presentación en la Cuenta Pública, se realizaron conforme a la normativa aplicable; asimismo, revisar los mecanismos de control establecidos y la administración de los riesgos inherentes en la operación.

***Alcance***

|                                 | <b>INGRESOS</b> |
|---------------------------------|-----------------|
|                                 | Miles de Pesos  |
| Universo Seleccionado           | 30,823,073.7    |
| Muestra Auditada                | 8,966,816.5     |
| Representatividad de la Muestra | 29.1%           |

El universo corresponde a las retenciones del Impuesto Sobre la Renta por Pagos al Extranjero por 30,823,073.7 miles de pesos, de los cuales se determinó una muestra por 8,966,816.5 miles de pesos, que representaron el 29.1% del total recaudado por este concepto.

Adicionalmente, se revisaron 30 devoluciones de la contribución por 28,637.8 miles de pesos, que representó el 100.0% de las gestionadas por las administraciones generales de Grandes Contribuyentes y de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria.

***Antecedentes***

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, así como de promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; una de las principales funciones de este órgano desconcentrado es la de recaudar los impuestos federales, entre ellos, el Impuesto Sobre la Renta (ISR) retenido por Pagos al Extranjero, conforme a la normativa.

El artículo 153, Título V “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), vigente en 2014, establece que están obligados al pago del ISR los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento

permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste; para dar cumplimiento a lo anterior, el impuesto se pagará mediante retención que se efectuará conforme lo siguiente:

## TASAS PARA RETENCIONES DE ISR POR PAGOS AL EXTRANJERO

| Tasas           | Objeto  | Momento   |
|-----------------|---|---|
| 1%              | Ingresos por la obtención de premios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país.  | Sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna.                                   |
| 2%              | Ingresos por primas pagadas o cedidas a reaseguradoras.   | Sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna.  |
| 4.9%            | Ingresos por intereses.   | Intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista. |
| 5%              | Ingresos por regalías por asistencia técnica o por publicidad.  | Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril.   |
| 10%             | Por dividendos y utilidades.  | Sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna.  |
| 10%             | Ingresos por intereses.   | Entidades de financiamiento, Bancos extranjeros y Entidades que coloquen o inviertan en el país capital.                          |
| 15%             | Salarios y Jubilaciones.  | Cuando excedan de 125.9 y hasta 1,000.0 miles de pesos  |
| 15%             | Ingresos por intereses.   | Intereses pagados a reaseguradoras.   |
| 21%             | Ingresos por intereses.   | Intereses pagados por instituciones de crédito, a proveedores del extranjero para financiar la adquisición de los bienes.         |
| 25%             | 1) Honorarios, 2) Remuneraciones a mandos medios, 3) Arrendamientos, 4) Servicios turísticos, 5) Enajenaciones de bienes inmuebles, 6) Enajenación de acciones o títulos de valor, 7) Intercambio de deuda pública y capital, 8) Operaciones financieras derivadas de capital, 9) Regalías por asistencia técnica o por publicidad, 10) Por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento y montaje en bienes inmuebles, y 11) Actividades artísticas o deportivas y espectáculos públicos. | Sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna.   |
| 30%             | Salarios y Jubilaciones.  | Cuando exceda de 1,000.0 miles de pesos.  |
| De 1.92% al 35% | 1) De una persona moral a que se refiere el Título III, 2) Deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona, indemnizaciones por perjuicios, por cláusulas penales o convencionales.  | Tasa máxima sobre el excedente del límite inferior, Art. 152 de la LISR. (Declaración Anual Personas Físicas)                     |
| 40%             | Ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente.  | Sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna.   |

FUENTE: Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## Resultados

### 1. Registro contable

Con el objeto de verificar que los ingresos recaudados de las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se registraron en la contabilidad, de conformidad con la normativa aplicable y se reportaron en la Cuenta Pública 2014, se solicitó diversa información a la entidad fiscalizada; con su análisis, se identificaron y revisaron los movimientos contenidos en los Resúmenes de Operaciones de Caja; el Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos y Solución Integral; el Sistema Tradicional de Pagos; el Estado Analítico de Ingresos (EAI) y el Sistema Estadístico de Contabilidad (SEC), y se comprobó que el importe registrado por concepto de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero por 30,823,073.7 miles de pesos se correspondió con el EAI de la Cuenta Pública 2014, mismo que se integró como se muestra a continuación:

## RETENCIONES DE ISR POR PAGOS AL EXTRANJERO

(Miles de Pesos)

| Concepto                               | Importe             |
|--|---------------------|
| <i>Retenciones de ISR</i>              | <i>31,141,640.4</i> |
| Menos                                  |                     |
| <i>Modificaciones a la recaudación</i> | <i>318,566.7</i>    |
| Devoluciones en efectivo               | 28,637.8            |
| Reclasificaciones Virtuales            | 289,928.9           |
| Total recaudado                        | 30,823,073.7        |

FUENTE: Estado Analítico de Ingresos 2014.

De la recaudación por 31,141,640.4 miles de pesos por Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, se verificó su integración, conforme a lo siguiente:

- Un monto recaudado por 31,141,348.3 miles de pesos correspondió a 67 Administraciones Locales de Recaudación (ALR), de las cuales se comprobó que bajo el Nuevo Esquema de Pagos de Solución Integral se registraron 29,363,179.3 miles de pesos y por Sistema Tradicional de Pagos 1,778,169.0 miles de pesos.
- Los 292.1 miles de pesos restantes correspondieron a dos Entidades Federativas y fueron reportados por medio de los Resúmenes de Operaciones de Caja de la Cuenta Comprobada.

Asimismo, se identificaron 16 formas de pago para las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, las cuales se detallan a continuación:

## INTEGRACIÓN DE LAS FORMAS DE PAGO DE RETENCIONES DE ISR POR PAGOS AL EXTRANJERO

(Miles de Pesos)

| Forma de Pago | Concepto de la Forma de Pago   | TOTAL            |
|---------------|--|------------------|
| 920048        | Concentraciones de Instituciones Autorizadas a Recaudar Impuestos.   | 23,074,290.1     |
| 920051        | Por recaudación en TESOFE de Ingresos Federales.   | 1,778,129.8      |
| 900000        | Concentraciones de Fondos de Cuatadantes de la Federación a través de corresponsales del Banco de México. Efectivo directo por caja. | <u>292.1</u>     |
|               |  | 24,852,712.0     |
| 950048        | Compensaciones del Impuesto al Valor Agregado.   | 3,624,534.1      |
| 950047        | Compensaciones del Impuesto Sobre La Renta.  | 1,679,095.5      |
| 950146        | Compensaciones del Impuesto Empresarial a Tasa Única.  | 348,632.0        |
| 950148        | Compensaciones del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.   | 51,843.7         |
| 950052        | Compensaciones del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.   | <u>2,138.5</u>   |
|               |  | 5,706,243.8      |
| 950129        | Acreditamiento del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.   | 299,825.8        |
| 950020        | Para el acreditamiento de Otros Estímulos.   | 257,235.8        |
| 950137        | Subsidio para el Empleo.   | 21,308.3         |
| 950067        | Diésel Automotriz para Transporte.   | 1,888.7          |
| 920082        | Ingresos por pagos provenientes de líneas de captura del formato único.  | 892.8            |
| 950019        | Crédito IEPS Diésel Sector Primario y Minero.  | 840.2            |
| 920073        | Importes de cuentas bancarias embargadas, transferidos a la TESOFE con Intervención de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.   | 544.0            |
| 950018        | Para el acreditamiento del Importe de Retenciones al Salario.  | <u>149.0</u>     |
|               |  | <u>582,684.6</u> |
|               | TOTAL  | 31,141,640.4     |

FUENTE: Estado Analítico de Ingresos 2014, proporcionado por el SAT con oficio núm. 103-06-2015-041 del 17 de febrero de 2015.

Como se observa en el cuadro anterior, las “Concentraciones de Instituciones Autorizadas a Recaudar Impuestos”, los “Pagos por recaudación en TESOFE de Ingresos Federales”, las “Compensaciones del Impuesto al Valor Agregado” y las “Compensaciones del Impuesto Sobre La Renta”, fueron las formas de pago por las que el SAT recaudó el 96.8% de las retenciones totales reportadas.

Por otra parte, de los conceptos referidos en el cuadro que antecede, se integraron los ingresos por compensaciones de IVA, ISR, IETU, IDE e IEPS<sup>1</sup> por 5,706,243.8 miles de pesos y se comprobó que correspondieron a 14,965 compensaciones que presentaron 2,770 contribuyentes para el pago del ISR retenido por Pagos al Extranjero, de los cuales se revisaron 15 compensaciones por 111,414.8 miles de pesos, y se constató que fueron autorizadas conforme al Código Fiscal de la Federación (CFF) y las Estrategias para la Comprobación de Devoluciones y Compensaciones emitidas por el SAT, y que los expedientes se integraron con los documentos siguientes: hoja de integración del aviso de compensación, aviso de compensación, papeles de trabajo de la determinación de los remanentes de saldos a favor, reporte de devoluciones y compensaciones, escrito libre del contribuyente y la cédula de acciones a realizar por parte del área fiscalizadora que autoriza la compensación.

Por último, se verificaron las modificaciones a la recaudación por devoluciones<sup>2</sup> por 28,637.8 miles de pesos y las reclasificaciones virtuales por 289,928.9 miles de pesos por concepto de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, de estas últimas se identificó que el registro se integró, conforme a lo siguiente:

| RECLASIFICACIONES VIRTUALES<br>(Miles de Pesos) |                         |                         |                 |                              |
|---|-------------------------|-------------------------|-----------------|------------------------------|
| Concepto  | Forma de Pago<br>920019 | Forma de pago<br>950020 | Otras           | Ingreso Virtual<br>Reportado |
| Enero   | 1.5                     | 19,008.9                |                 | 19,010.4                     |
| Febrero   | 380.1                   | 20,028.9                |                 | 20,409.0                     |
| Marzo   | 1.5                     | 17,540.8                |                 | 17,542.3                     |
| Abril   |                         | 24,627.6                |                 | 24,627.6                     |
| Mayo  |                         | 23,367.9                |                 | 23,367.9                     |
| Junio   |                         | 23,811.3                |                 | 23,811.3                     |
| Julio   |                         | 23,371.6                |                 | 23,371.6                     |
| Agosto  |                         | 21,220.7                |                 | 21,220.7                     |
| Septiembre                                      |                         | 21,567.6                |                 | 21,567.6                     |
| Octubre   |                         | 22,923.0                |                 | 22,923.0                     |
| Noviembre                                       |                         | 22,112.8                |                 | 22,112.8                     |
| Diciembre                                       | 116.6                   | 17,155.0                |                 | 17,271.6                     |
| 45 Reclasificaciones                            | <u>0.0</u>              | <u>0.0</u>              | <u>32,693.1</u> | <u>32,693.1</u>              |
| Total   | 499.7                   | 256,736.1               | 32,693.1        | 289,928.9                    |

FUENTE: Integración de formas de pago proporcionado por el SAT con el oficio núm. 103-06-2015-276 del 23 de junio de 2015.

Nota. Cta. 950020 “Acreditamiento de otros estímulos” y Cta. 920019 “Certificados TESOFE/Acreditamiento Sorteo Buen Fin”.

Como se aprecia en el cuadro anterior, la reclasificación registrada en la forma de pago 950020 fue por un monto de 256,736.1 miles de pesos y existen 45 reclasificaciones por

<sup>1</sup> Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), e Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IEPS).

<sup>2</sup> La revisión del rubro “Devoluciones” se detalla en el resultado 2 del presente informe.

32,693.1 miles de pesos que corresponden a declaraciones complementarias que presenta el contribuyente y que dejan sin efecto la declaración anterior "Declaración Normal".

A fin de analizar las causas que originaron dichas reclasificaciones y verificar su razonabilidad, se solicitó a la entidad fiscalizada, la justificación y el soporte documental que sustentara cada operación; sin embargo, el área no dio una respuesta suficiente que justifique dichos movimientos y no proporcionó la documentación soporte correspondiente.

En conclusión, se comprobó que los ingresos recaudados por concepto de Retenciones del ISR por Pagos al Extranjero por 30,823,073.7 miles de pesos, se registraron en la contabilidad por la Administración Central de Cuenta Tributaria y Contabilidad de Ingresos (ACCTCI) y se correspondieron con los presentados en el Estado Analítico de Ingresos de la Cuenta Pública 2014, verificando así la información presentada en el Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos y Solución Integral; en el Sistema Tradicional de Pagos, y en los Resúmenes de Operaciones de Caja, en cumplimiento del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, y en el Postulado Básico de Contabilidad Gubernamental correspondientes. No obstante lo anterior, las reclasificaciones no pudieron ser verificadas en virtud de que el área responsable no justificó dichos movimientos ni proporcionó la documentación soporte que acreditara esos registros.

Posterior a la reunión de presentación de resultados y observaciones preliminares, el SAT proporcionó información y documentación respecto de las reclasificaciones que no pudieron ser verificadas durante la auditoría en virtud de que el área responsable no justificó ni soportó con documentación dichos movimientos, al respecto, la entidad proporcionó las declaraciones normales o complementarias presentadas por los contribuyentes donde se aprecia que los movimientos que dieron origen a las reclasificaciones fueron por acreditamientos y compensaciones, además de que estos conceptos se corresponden con los importes registrados en este rubro; por lo anterior, se atiende el hallazgo determinado.

## 2. *Devoluciones*

A fin de verificar que las devoluciones por concepto de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se realizaron y registraron conforme a la normativa aplicable, se solicitó la integración de devoluciones por dicho concepto que se tramitaron en el ejercicio 2014; de su análisis, se identificó que se efectuaron devoluciones por 28,637.8 miles de pesos que fueron gestionadas por las administraciones generales de Grandes Contribuyentes (AGGC) y de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), como se muestra a continuación:

| DEVOLUCIONES EN EFECTIVO<br>(Miles de Pesos) |              |                 |             |
|--|--------------|-----------------|-------------|
| NOMBRE                                       | DEVOLUCIONES | IMPORTE         | %           |
| AGAFF  | 6            | 2,748.8         | 9.6         |
| AGGC   | <u>24</u>    | <u>25,889.0</u> | <u>90.4</u> |
| TOTAL  | 30           | 28,637.8        | 100.0%      |

FUENTE: Integración de devoluciones proporcionados por el SAT con oficio núm. 103-06-2015-266 del 18 de junio de 2015.

Las devoluciones tienen su origen en dos razones principales, por saldos a favor del contribuyente y por pagos de lo indebido; al respecto, se identificó que para el concepto de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero no es posible obtener un saldo a favor que dé

origen a una devolución, por lo que todas las devoluciones que se tramiten deben ser necesariamente por un pago de lo indebido y deben cumplir con los requisitos siguientes:

- a) Acreditar la personalidad jurídica del contribuyente.
- b) Verificar la existencia del pago de lo indebido y comprobar que no haya operado la prescripción.
- c) Confirmar que el contribuyente sea causante del impuesto del cual solicita la devolución.
- d) Verificar el cumplimiento de los requisitos y que los beneficios fiscales se hayan aplicado correctamente.
- e) Confirmar que las solicitudes se efectuaron dentro de los plazos legales.
- f) Analizar con apoyo legal que las sentencias derivadas de juicios de nulidad por pago de lo indebido otorgan el derecho a una devolución.
- g) Corroborar que realmente se traten de pagos indebidos por sentencias emitidas en juicios de amparo siempre que dentro del procedimiento judicial sea posible.
- h) Documentos inherentes a la verificación del domicilio fiscal y establecimientos permanentes.
- i) Otra documentación comprobatoria tales como: contratos de cualquier índole, estados de cuenta bancarios, actas constitutivas, avisos de cierre o apertura, esquemas de operaciones del contribuyente que faciliten su comprensión.

Por lo anterior, se seleccionó el 100.0% de las devoluciones tramitadas por la AGGC y la AGAFF para comprobar su debida autorización y pago, de acuerdo con lo siguiente:

#### 1. Devoluciones autorizadas por la AGGC

Se revisaron 6 devoluciones en efectivo por un importe de 25,889.0 miles de pesos y se confirmó su autorización, conforme a lo siguiente:

| DEVOLUCIONES (AGGC) |                       |                |                |                |                |  |                |
|---------------------|-----------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--|----------------|
| (Miles de Pesos)    |                       |                |                |                |                |  |                |
| Núm.                | Devoluciones Operadas | Importe        | Actualización  | Intereses      | Retención      | Compensación y Diferencia de Actualización | Importe Pagado |
| 1                   | 1                     | 700.0          | 197.3          | 608.3          |                | (91.2)                                     | 1,414.4        |
| 2                   | 1                     | 3,611.6        | 747.7          |                |                |  | 4,359.3        |
| 3                   | 1                     | 5,594.6        | 294.3          |                |                |  | 5,888.9        |
| 4                   | 1                     | 2,364.7        | 287.9          |                |                |  | 2,652.6        |
| 5                   | 1                     | 2,711.7        | 248.2          |                |                |  | 2,959.9        |
| 6                   | 1                     | <u>2,848.7</u> | <u>2,477.2</u> | <u>3,611.0</u> | <u>(361.1)</u> | <u>38.1</u>                                | <u>8,613.9</u> |
|                     | Totales               | 17,831.3       | 4,252.6        | 4,219.3        | (361.1)        | (53.1)                                     | 25,889.0       |

FUENTE: Integración de devoluciones proporcionado por el SAT con oficio núm. 103-06-2015-266 del 18 de junio de 2015.

De la revisión a los expedientes de 6 devoluciones, se constató que correspondieron a pagos de lo indebido por 17,831.3 miles de pesos y generaron 4,252.6 miles de pesos por concepto de actualizaciones y 4,219.3 miles de pesos por intereses, conforme lo establece el artículo 17-A y 22-A del CFF, por lo que el monto total autorizado y devuelto a los contribuyentes fue de 25,889.0 miles de pesos, aumentando en 45.2% respecto de los importes iniciales.

Asimismo, se constató que las devoluciones tramitadas por la AGGC fueron autorizadas y pagadas en los términos que establece la normativa.

## 2. Devoluciones autorizadas por la AGAFF

La AGAFF informó que se realizaron 24 devoluciones por un total de 2,748.8 miles de pesos durante la Cuenta Pública 2014, de conformidad con lo siguiente:

| DEVOLUCIONES (AGAFF) |                       |                    |                    |                       |                |             |
|----------------------|-----------------------|--------------------|--------------------|-----------------------|----------------|-------------|
| (Miles de Pesos)     |                       |                    |                    |                       |                |             |
| Contribuyentes       | Devoluciones Operadas | Saldos             |                    |                       | Importe Pagado | %           |
|                      |                       | Importe Solicitado | Importe Autorizado | Importe Actualización |                |             |
| 1                    | 1                     | 556.3              | 556.3              | 27.3                  | 583.6          | 21.2        |
| 2                    | 3                     | 1,297.6            | 1,297.6            | 270.9                 | 1,568.5        | 57.1        |
| 3                    | 1                     | 277.0              | 277.0              |                       | 277.0          | 10.1        |
| 4                    | 1                     | 1.0                | 1.0                |                       | 1.0            | 0.0         |
| 5                    | 1                     | 10.4               | 10.4               |                       | 10.4           | 0.4         |
| 6                    | <u>17</u>             | <u>308.3</u>       | <u>308.3</u>       | <u>0.0</u>            | <u>308.3</u>   | <u>11.2</u> |
|                      | 24                    | 2,450.6            | 2,450.6            | 298.2                 | 2,748.8        | 100.0       |

FUENTE: Integración de devoluciones proporcionadas por el SAT con los oficios núms. 103-06-2015-039 y el 103-06-2015266 del 16 de febrero y el 18 de junio de 2015, respectivamente.

De la revisión documental efectuada, se identificaron 24 devoluciones que fueron autorizadas y pagadas a 6 contribuyentes en los términos que establece la normativa, cuyo importe solicitado inicialmente ascendió a 2,450.6 miles de pesos; asimismo, derivado del proceso de autorización de la devolución se generaron actualizaciones por 298.2 miles de pesos, por lo que el importe total pagado fue por 2,748.8 miles de pesos, lo que incrementó en 12.2%, al inicialmente solicitado.

En conclusión, se comprobó que las devoluciones autorizadas por la AGGC y la AGAFF se debieron a pagos de lo indebido, por tanto, las devoluciones fueron procedentes; asimismo, se constató que se registraron, autorizaron y pagaron de conformidad con el CFF y con los lineamientos internos del SAT.

## 3. Entero

A fin de verificar que el entero de las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se realizaron de conformidad con la normativa aplicable, se analizaron las disposiciones fiscales que regulan la operación y se estudiaron los diversos supuestos por los cuales se pueden efectuar operaciones con el extranjero que sean sujetas a retención (Ver tabla general de supuestos<sup>3</sup>); al respecto, se identificó que estas retenciones son determinadas y enteradas por los contribuyentes mediante las declaraciones de pago que presentan al mes siguiente de que se genera la operación; asimismo, informan al SAT las operaciones, naturaleza y monto de las retenciones mediante el anexo 4 de la "Declaración Informativa Múltiple" (DIM) y el Dictamen Fiscal, los cuales se presentan anualmente.

Por lo que se refiere a la DIM, el contribuyente tiene la obligación de presentarla reportando todas las operaciones que efectuó con residentes en el extranjero durante el ejercicio fiscal e

<sup>3</sup> La tabla de supuestos a que se refiere el párrafo se detalla en la sección de antecedentes del presente informe.

informar lo siguiente: el tipo de operación realizada, el costo de la operación, el porcentaje de retención, el monto retenido, la aplicación de algún tratado internacional y los datos del residente en el extranjero con quien se operó, entre otros.

En el caso del Dictamen Fiscal, el contribuyente manifiesta el total de las retenciones efectuadas por las diferentes tasas y supuestos contenidos en la normativa. Al respecto, se conoció que la presentación del Dictamen fue opcional para el ejercicio de 2014, por lo que si el contribuyente decidía no presentarlo, debía realizar una “Declaración Informativa sobre su Situación Fiscal” (DISIF); sin embargo, se observó que esta declaración tenía menor número de datos para verificar las obligaciones de pago en comparación con el dictamen, como se muestra a continuación:

COMPARATIVO DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA EN EL DICTAMEN FISCAL Y EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE SITUACIÓN FISCAL

| DICTAMEN  |  | DISIF  |   |
|---|--|--|---|
| - Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor. | a) Tipo de operación<br>b) Base gravable de la operación<br>c) Importe de la retención efectuada<br>e) Tasa de retención | - Operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero. | a) Tipo de operación<br>b) Monto de la operación<br>c) País de residencia<br>d) Indicar si se efectuó retención y entero por esta operación |
| - Relación de contribuciones por pagar.   | f) Retenciones pagadas en enero que corresponden a diciembre   |  |   |

FUENTE. Dictamen Fiscal y Declaración Informativa sobre Situación Fiscal.

Asimismo, se identificó que las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero dependen de la ocurrencia de las operaciones que les den origen, por lo que no existe una periodicidad o recurrencia que permita llevar un control de obligaciones mensual, como en el caso de otras contribuciones y, por tanto, la verificación de las obligaciones de pago son realizadas anualmente con los insumos que tienen en las declaraciones de pago, la DIM y el Dictamen Fiscal.

Por lo anterior, con el propósito de comprobar que la información que presentaron en las declaraciones de pago, las declaraciones informativas y los dictámenes fiscales fueron consistentes, y que el entero que realizaron los contribuyentes se correspondió con lo presentado en dichos reportes, se seleccionó una muestra de 70 contribuyentes por 8,966,816.5 miles de pesos.

De los contribuyentes seleccionados, se integraron los pagos que realizaron por concepto de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, las cuales se registraron contablemente en la clave de cómputo 110045; por su parte, se cotejó que los pagos registrados se correspondieran con el entero del mismo y que se hayan realizado dentro de los plazos establecidos; asimismo, se corroboró que los multicitados pagos se correspondieran con lo reportado en el Anexo 4 de la DIM y que esta última se haya presentado de forma completa, también se corroboró que los contribuyentes hayan presentado el Dictamen Fiscal o en su defecto la DISIF de forma completa y se cotejó la correspondencia de la información presentada en la DIM con las declaraciones de pago y el Dictamen Fiscal; con lo anterior, se obtuvieron los resultados siguientes:



Se comprobó que los pagos que realizaron los contribuyentes seleccionados, se integraron por 3,295,840.2 miles de pesos de retenciones de años anteriores al 2014 y 5,670,976.3 miles de pesos que correspondieron al ejercicio 2014. Por lo anterior, en virtud de que la DIM, el Dictamen Fiscal y la DISIF sólo contempló operaciones del ejercicio 2014, se realizó el cruce de la información únicamente para los pagos de dicho ejercicio.

De los cruces de información se determinaron resultados que se agruparon en distintos escenarios, de acuerdo con lo siguiente:

- “1” Presentaron dictamen fiscal y DIM (Anexo 4). Este escenario se planteó para los contribuyentes que hubieran presentado el Dictamen Fiscal y el Anexo 4 del DIM. El dictamen fiscal es el documento que contiene la información fiscal del contribuyente y que fue revisada y validada por un Contador Público Registrado (CPR). El comparativo que se hizo en este escenario tomó como eje de información real, el contenido en dicho dictamen, en virtud de las características ya comentadas.
- “2” Presentaron DISIF y DIM (Anexo 4). Este escenario se planteó para los contribuyentes que hubieran presentado el Anexo 4 del DIM y la DISIF; propiamente la DISIF carece de información fiscal que se reporta en el Dictamen Fiscal, sin embargo, para efectos del cruce se consideró a la DISIF como eje principal de la información real que reportaron los contribuyentes, en virtud de que esta declaración se presenta en lugar del Dictamen Fiscal; cabe señalar que la información contenida en la DISIF sólo refiere al monto de las operaciones que los contribuyentes realizaron con el extranjero y por las cuales manifestaron haber pagado y enterado retenciones, sin reportar el monto efectivo de dichas retenciones.
- “3” Presentaron DIM (Anexo 4). Este escenario se planteó para los contribuyentes que no presentaron ni Dictamen Fiscal, ni DISIF pero que si presentaron el Anexo 4 de la DIM; al respecto, se constató que no hay elementos suficientes que permitan garantizar que las operaciones contenidas en el anexo 4 fueron las reales, únicamente se pudo constatar los pagos efectuados por concepto de Retenciones de ISR por pagos al Extranjero, que no necesariamente garantizan el total de operaciones efectuadas con el extranjero que reportaron dichos contribuyentes.

ANÁLISIS RESPECTO DE LA INFORMACIÓN PRESENTADA POR LOS 70 CONTRIBUYENTES  
(Miles de Pesos)

| Núm. de Contribuyentes | Escenario                                      | Pagos por retenciones | %     |
|------------------------|--|-----------------------|-------|
| 41                     | “1” Presentaron Dictamen Fiscal y DIM (Anexo4) | 2,074,049.3           | 36.6  |
| 21                     | “2” Presentaron DISIF y DIM (Anexo4)           | 2,168,018.4           | 38.2  |
| 8                      | “3” Presentaron DIM (Anexo4)                   | 1,428,908.6           | 25.2  |
| 70                     |  | 5,670,976.3           | 100.0 |

FUENTE: Integración de Ingresos, Pagos, DIMM y Dictamen Fiscal, proporcionados por el SAT con los oficios núms. 103-06-2015-276, 103-06-2015-381 y el 103-06-2015-439 del 23 de junio, 22 de julio y 14 de agosto de 2015.

Con el análisis de la información declarada por los contribuyentes seleccionados, y que refiere a las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, se detectaron diversos factores de riesgo

tanto internos como externos que podrían dificultar los procesos de verificación que debe realizar la entidad y que a continuación se detallan.

- La información que remiten los contribuyentes para su análisis puede ser susceptible de ser modificada en virtud de las declaraciones complementarias que tienen derecho a presentar los contribuyentes.
- Los Dictámenes que presentan los CPR, ya que se comprobó que de los 41 contribuyentes que presentaron el Dictamen Fiscal, 27 de ellos (65.9%) presentaron discrepancias, no obstante que sus operaciones fueron revisadas por ellos.
- El llenado del formato de la DISIF, debido a que el 71.4% de los contribuyentes que presentaron la DISIF, tuvieron inconsistencias en la información declarada, respecto de la que reportaron en el Anexo 4 de la DIM.
- El llenado de la DIM, ya que de los 8 contribuyentes que no presentaron Dictamen Fiscal ni DISIF, en 4 de ellos se presentaron discrepancias entre sus pagos por retenciones efectuadas, con las comparadas en el Anexo 4 de la DIM, declaraciones que los contribuyentes reportaron haber realizado.
- Inconsistencia en la información que presentan grupos empresariales, donde las empresas que los conforman presentan las mismas discrepancias en la información que reportan en las multicitadas declaraciones.

En conclusión, se verificó que las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero son enteradas por los contribuyentes en los plazos y términos que señala la legislación fiscal y el proceso que realiza la entidad corresponde a la verificación de las obligaciones de pago de esos contribuyentes, para lo cual se cuenta con información de las declaraciones de pago, la DIM, el Dictamen Fiscal o DISIF; y respecto a esta información, se comprobó que presentó diversas inconsistencias que generaron diferencias en los cruces de información que se realizan para la verificación de los pagos, situación que dificulta los procesos de revisión que debe realizar la entidad.

Posterior a la reunión de presentación de resultados y observaciones preliminares, el SAT informó que derivado de la Reforma Fiscal de 2014, el artículo 32 H del Código Fiscal de la Federación estableció para todos los contribuyentes que tuvieran operaciones con residentes en el extranjero, lo siguiente:

1. Si en el ejercicio inmediato anterior hubieran declarado ingresos acumulables superiores a 644,599.0 miles de pesos o son sociedades mercantiles que pertenezcan al Régimen Opcional de Grupos de Sociedades, entidades paraestatales de la administración pública federal, o personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, la opción de presentar la Declaración Informativa sobre la Situación Fiscal (DISIF), incluiría entre otras obligaciones, los apartados siguientes:
  - a. Operaciones financieras derivadas contratadas con residentes en el extranjero.
  - b. Inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y afiliadas residentes en el extranjero.
  - c. Socios o accionistas que tuvieron acciones o partes sociales.

- d. Operaciones con partes relacionadas.
  - e. Información sobre sus operaciones con partes relacionadas.
2. Adicionalmente, en dicha reforma se facultó a los contribuyentes que tuvieran operaciones con residentes en el extranjero, así como a los que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen tenido ingresos mayores a 100,000.0 miles de pesos a optar por presentar un dictamen fiscal en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.
  3. Por último, la reforma establece que las personas morales residentes en México que únicamente celebren operaciones con residentes en el extranjero, están obligadas a presentar la DISIF mediante las reglas siguientes:
    - a. Se limitó a aquellos contribuyentes cuyo importe total de esas operaciones fuera superior a 30,000.0 miles de pesos.
    - b. Se redujo a la presentación de los apartados mencionados en los incisos a. al e. antes mencionados.

Por lo anterior, la entidad fiscalizada indicó que con la presentación de la DISIF y el dictamen fiscal optativo, la Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de la AGGC podrá verificar que los contribuyentes hayan cumplido con la información que están obligados a presentar ante las autoridades fiscales, utilizando los datos aportados para el análisis del subprograma que corresponda.

Posterior a la reunión de presentación de resultados finales y observaciones preliminares, la entidad fiscalizada señaló que el padrón de contribuyentes por este concepto es de 16,875, por lo cual para ejercer las facultades de fiscalización, la Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización de Grandes Contribuyentes aplica diversos subprogramas de fiscalización para detectar inconsistencias y proponer así las fiscalizaciones que correspondan. En el caso del subprograma de fiscalización de Retenciones por pagos al extranjero, el SAT informó que dicho subprograma será modificado, pudiendo considerar la información que se obtiene del DISIF y el anexo 4 de la DIM y en las Declaraciones de Pago.

No obstante lo anterior, la entidad fiscalizada no indicó en específico en que consistían los cambios que realizarán en el subprograma de fiscalización toda vez que señalaron que pueden considerar la información que obtienen del DISIF, la DIM y las Declaraciones de Pagos, con base en lo anterior no se atiende el hallazgo determinado.

#### 14-0-06E00-02-0002-01-001 **Recomendación**

Para que el Servicio de Administración Tributaria realice las gestiones necesarias a fin de evaluar la modificación de la Declaración Informativa sobre su Situación Fiscal, para que considere los datos mínimos necesarios que deban reportar los contribuyentes que operen con residentes en el extranjero, tales como los porcentajes y montos de retenciones por pagos a residentes en el extranjero y esté en posibilidad de realizar el cruce de la información con la Declaración Informativa Múltiple y con las Declaraciones de Pago.

#### 14-0-06E00-02-0002-01-002 **Recomendación**

Para que el Servicio de Administración Tributaria implemente los mecanismos de control que considere necesarios a fin de verificar que la información referente a las Retenciones de ISR

por Pagos al Extranjero, que se manifiestan en las Declaraciones de Pago, las Declaraciones Informativas Múltiples y los Dictámenes Fiscales, sea completa, precisa y consistente, debido a que se corroboró que la información contenida en esos documentos presentó diversas inconsistencias que, en algunos casos, ocasionaron diferencias en los cruces de información que se realizaron para la verificación de los pagos de las retenciones.

#### 14-0-06E00-02-0002-05-001 **Promoción del Ejercicio de la Facultad de Comprobación Fiscal**

Para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) instruya a quien corresponda con el propósito de que auditen a 31 contribuyentes con RFC GTE901219GK3, TEL721214GK7, RCO0708136F7, ETE950324R23, MJN081127NC5, CAB6610044K1, DSM830824AY6, WMM9011263D5, YAM101206160, TCO760615KH7, WHV960910TD6, PFL070213SCA, PBG9704101C9, PUI0203289N0, PFL060425RZA, PCD060125NV4, PUI060125MV1, PCQ060125R36, SME940408510, PCC060125QI8, BID100428IX6, FME980717NN8, HDM001017AS1, NWM9709244W4, PMM9707313E6, WME920221837, WMM8606236S2, AMH080702RMA, SJU140115H89, SSM110610QA2 y TAZ960904V78, a fin de constatar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como retenedores del ISR, debido a que se determinaron diferencias entre los pagos de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero que realizaron y los montos de retenciones que informaron en sus Declaraciones Informativas Múltiples y en los Dictámenes Fiscales que presentaron a ese Órgano Desconcentrado, por lo que se considera que la entidad debe verificar el origen de las diferencias de esos contribuyentes y, en su caso, determinar las omisiones correspondientes.

#### **4. Actos de Fiscalización**

A fin de verificar que los actos de fiscalización que realizó la entidad para comprobar el cumplimiento de pago de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se apegaron a la normativa, se solicitaron los manuales de procedimiento, estrategias y demás lineamientos que regulan el proceso de fiscalización; de su análisis, se identificó que para realizar los actos de fiscalización, la entidad tiene instrumentados los subprocesos de programación, desarrollo y conclusión; en específico la entidad desarrolló el subprograma de fiscalización denominado “Retenciones por Pagos al Extranjero”, cuya área responsable de su ejecución es la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC).

Asimismo, se solicitaron las actas del “Comité de Programación” y los actos de fiscalización operados en el ejercicio 2014, en las cuales se constató el detalle de sus diferentes etapas de avance.

Cabe mencionar que de la revisión a los procesos de registro contable, entero, fiscalización y cobro de las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, se identificó que el referente a la fiscalización representaba el de mayor riesgo por la naturaleza de su operación.

Posterior a la reunión de presentación de resultados finales y observaciones preliminares, el SAT informó, respecto a la carencia de una matriz de riesgos de fiscalización, que diseñó un programa de trabajo, donde se instrumentan y definen las actividades señaladas para establecer la clasificación de contribuyentes por sector, mecanismo de control y validación de la información analizada, estandarización del proceso de cruce de información, respecto a los rubros en que sea posible realizarlo y los parámetros que permitan identificar la aprobación o rechazo de las propuestas de fiscalización. En ese sentido, el SAT proveyó el programa de trabajo señalado donde se identificó lo manifestado por la entidad; por ello, la observación se considera atendida.

## 5. Créditos Fiscales

A fin de verificar las gestiones de cobro que realizó la entidad para la recuperación de los créditos fiscales fincados por las omisiones de pago de las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, se solicitó la cartera de créditos fiscales por “ISR Retenido por Pagos al Extranjero” al 31 de diciembre de 2013 (inicial) y 2014 (final), así como las altas y bajas de créditos ocurridas en el ejercicio 2014 por ese concepto; con su análisis, se integraron por grupo de cobro, conforme a lo siguiente:

| CARTERA DE CRÉDITOS FISCALES                               |            |                  |  |            |                    |
|--|------------|------------------|--|------------|--------------------|
| (Miles de Pesos)   |            |                  |  |            |                    |
| 2013   |            |                  | 2014   |            |                    |
| Concepto   | Casos      | Importe          | Concepto   | Casos      | Importe            |
| Interposición del recurso de revocación                    | 59         | 85,695.2         | Interposición del recurso de revocación                    | 37         | 1,574,122.8        |
| Envío de solicitudes de información a diversas autoridades | 68         | 84,187.5         | Comprobación de no solvencia                               | 32         | 84,292.3           |
| Demanda de nulidad   | 72         | 67,400.7         | Confirmación o validez de recurso                          | 12         | 60,213.4           |
| No localización de bienes susceptibles de embargo          | 6          | 27,451.3         | Confirmación de Insolvencia                                | 45         | 52,346.6           |
| En concurso mercantil o liquidación                        | 21         | 24,168.1         | Demanda de nulidad   | 82         | 47,821.8           |
| Suspensión provisional del PAE por orden de autoridad      | 25         | 14,545.9         | Envío de solicitudes de información a diversas autoridades | 42         | 42,286.9           |
| Notificación Personal                                      | 37         | 13,918.9         | No localización del deudor                                 | 23         | 26,781.5           |
|  |            |                  | Suspensión provisional del PAE por orden de autoridad      | 13         | 13,763.2           |
|  |            |                  | Embargado sin extracción de bienes                         | 30         | 9,176.0            |
| Varios   | 165        | 29,852.9         | Varios   | 133        | 18,649.5           |
| <b>Total</b>   | <b>453</b> | <b>347,220.5</b> | <b>Total</b>   | <b>449</b> | <b>1,929,454.0</b> |

FUENTE: Integración de la Cartera de Créditos, proporcionada por el SAT con el oficio núm. 103-06-2015-265 del 18 de junio de 2015.

Como se observa, al 31 de diciembre de 2013, el SAT reportó créditos fiscales por 347,220.5 miles de pesos y para diciembre de 2014, la cartera de créditos fiscales presentó un importe por 1,929,454.0 miles de pesos que representó un incremento del 456.6%.

Asimismo, se realizó la conciliación de los créditos fiscales que se tenían al 31 de diciembre de 2013, las altas y bajas que se reportaron en 2014 y los créditos registrados al 31 de diciembre de 2014, con lo que se obtuvo lo siguiente:

| PRUEBA GLOBAL EN LA CARTERA DE CRÉDITOS FISCALES PARA EL EJERCICIO DE 2014 |                    |                |
|--|--------------------|----------------|
| Créditos Fiscales  | Número de créditos | Miles de Pesos |
| Al 31 de diciembre de 2013   | 453                | 347,220.5      |
| ( + ) Altas  | 215                | 1,835,224.1    |
| ( - ) Bajas  | 225                | 249,925.3      |
| Al 31 de diciembre de 2014   | 443                | 1,932,519.3    |
| Reportados por el SAT al 31 de diciembre de 2014                           | 449                | 1,929,454.0    |
| Diferencia   | 6                  | 3,065.3        |

FUENTE: Integración de créditos fiscales proporcionada por el SAT con oficio 103-06-2015-265 del 18 de junio de 2015.

De la conciliación de la cartera de créditos que se realizó, se determinó una diferencia por 3,065.3 miles de pesos de menos en la cartera de créditos fiscales al 31 de diciembre de 2014;

de su análisis, se identificó que correspondió a discrepancias en la información de créditos de seis contribuyentes, conforme lo siguiente:

- En tres contribuyentes se encontraron créditos reportados al 31 de diciembre de 2014 que no estaban registrados al inicio del año, ni en la integración de altas de 2014, por lo que se determinó una diferencia por 4,846.9 miles de pesos de más.
- En un contribuyente se identificó un crédito que se tenía registrado al inicio del año y del cual no se localizó su registro en la cartera reportada al 31 de diciembre de 2014 ni en la integración de bajas, por lo que se determinó una diferencia por 8,002.3 miles de pesos de menos al 31 de diciembre de 2014.
- Se identificaron dos contribuyentes que al inicio del ejercicio se encontraban con créditos por 1,235.2 miles de pesos y al término del año se tenían registrados esos mismos créditos por 1,325.3 miles de pesos, por lo que se determinó una diferencia por 90.1 miles de pesos de más al 31 de diciembre de 2014.

### Altas de Créditos Fiscales

Respecto de los 215 créditos fiscales que se dieron de alta en el ejercicio 2014, se realizó el análisis con el fin de conocer el status que tienen al término del año, y se identificó que tienen el comportamiento siguiente:

INTEGRACIÓN DEL STATUS DE "ALTAS" A DICIEMBRE DE 2014  
(Miles de Pesos)

| Status de los Créditos                                     | Importe            | No. de Créditos | %            |
|--|--------------------|-----------------|--------------|
| Interposición del recurso de revocación                    | 1,559,181.0        | 20              | 85.0         |
| Confirmación o validez de recurso                          | 60,213.4           | 12              | 3.3          |
| Confirmación de Insolvencia                                | 40,446.7           | 17              | 2.2          |
| Envío de solicitudes de información a diversas autoridades | 32,844.0           | 26              | 1.8          |
| Demanda de nulidad   | 6,169.2            | 3               | 0.3          |
| Otros  | 10,990.0           | 48              | 0.6          |
| <b>Subtotal de créditos vigentes</b>                       | <b>1,709,844.3</b> | <b>126</b>      | <b>93.2</b>  |
| Terminado por condonación parcial                          | 79,704.5           | 2               | 4.3          |
| Separación de adeudos de cartera activa                    | 26,052.7           | 35              | 1.4          |
| Terminado por nulidad para efecto                          | 7,578.7            | 9               | 0.4          |
| Expediente en Guarda y Custodia                            | 6,724.0            | 15              | 0.4          |
| Baja manual por pago                                       | 3,070.4            | 20              | 0.2          |
| Baja por errores cometidos en la captura del inventario    | 1,824.5            | 5               | 0.1          |
| Terminado por dejar sin efectos, nulidad o conceder amparo | 379.3              | 1               | 0.0          |
| Asunto terminado por improcedencia                         | 33.7               | 1               | 0.0          |
| Asunto terminado por cancelación                           | 11.9               | 1               | 0.0          |
| <b>Subtotal de créditos dados de baja en el mismo año</b>  | <b>125,379.7</b>   | <b>89</b>       | <b>6.8</b>   |
| <b>Total</b>   | <b>1,835,224.0</b> | <b>215</b>      | <b>100.0</b> |

FUENTE. Integración de créditos fiscales proporcionada por el SAT con oficio 103-06-2015-265 del 18 de junio de 2015.

De lo anterior, se conoció que de todas las "Altas" registradas por 1,835,224.0 miles de pesos, el 93.2% se encontró en etapas diferentes para su proceso de cobro; sin embargo, el restante

6.8% de esos créditos fiscales se dieron de baja en el mismo año por las causas señaladas en el cuadro anterior.

Adicionalmente, se analizó el lapso de tiempo que transcurre entre la fecha en que el área de recaudación recibe el documento determinante del crédito y la fecha en la que se da de alta el crédito en su sistema de inventario, y se identificó el comportamiento siguiente:

- Se registraron 80 créditos fiscales por 243,049.0 miles de pesos, dentro de los primeros diez días.
- Se registraron 119 créditos fiscales por 1,562,241.1 miles de pesos, dentro del periodo de once a cien días.
- Se registraron 16 créditos fiscales por 29,933.9 miles de pesos, después de cien días de haber recibido el documento determinante.

### **Análisis de las Bajas de Créditos Fiscales**

Por lo que respecta a los 225 créditos que se dieron de “Baja” en el ejercicio de 2014, se constató que fue por las causas siguientes:

| INTEGRACIÓN DE LOS CRÉDITOS QUE SE DIERON DE “BAJA”<br>(Miles de Pesos) |                  |            |              |
|---|------------------|------------|--------------|
| Concepto  | Importe          | Núm.       | %            |
| Terminado por condonación parcial                                       | 79,704.4         | 2          | 31.9         |
| Terminado por nulidad para efectos                                      | 68,081.5         | 49         | 27.2         |
| Separación de adeudos de cartera activa                                 | 31,297.9         | 38         | 12.5         |
| Expediente en guarda y custodia   | 24,151.8         | 30         | 9.7          |
| Asunto terminado por cancelación  | 16,654.6         | 11         | 6.7          |
| Asunto terminado por traslado a otra A.L.R.                             | 16,552.3         | 36         | 6.6          |
| Terminado por dejar sin efectos, nulidad o conceder amparo              | 8,085.0          | 19         | 3.2          |
| Baja manual por pago  | 3,539.2          | 34         | 1.4          |
| Baja por errores cometidos en la captura del inventario                 | 1,824.5          | 5          | 0.7          |
| Asunto terminado por improcedencia                                      | 33.7             | 1          | 0.1          |
| <b>Total</b>  | <b>249,924.9</b> | <b>225</b> | <b>100.0</b> |

FUENTE: Integración de créditos fiscales proporcionada por el SAT con oficio 103 06-2015-265 del 18 de junio de 2015.

De lo anterior, se determinó que de los 249,924.9 miles de pesos, únicamente se logró el cobro de 3,539.2 miles de pesos correspondiente a 34 créditos, quedando pendiente 246,385.7 miles de pesos.

Asimismo, se conoció que los 49 créditos fiscales que se dieron de baja por el concepto “Terminado por Nulidad para Efectos” por 68,081.5 miles de pesos, se registran cuando se deja sin efecto la resolución determinante del crédito fiscal para efecto de que se emita una nueva resolución que subsane los errores impugnados por el contribuyente, por lo que la autoridad tiene que reponer el acto para estar en posibilidad de volver a gestionar el cobro.

Adicionalmente, se hizo un análisis del tiempo que tarda la entidad para el proceso de gestión de los créditos fiscales, desde su imposición hasta su baja, con lo que se obtuvo lo siguiente:

| ANÁLISIS DE LOS PLAZOS EN QUE SE DIERON DE<br>"BAJA" LOS CRÉDITOS DESDE SU IMPOSICIÓN |                     |                                    |      |
|---|---------------------|------------------------------------|------|
| Ejercicio   | Núm. de<br>Créditos | Años Transcurridos para<br>su baja | %    |
| 2014  | 50                  | 0                                  | 22.2 |
| 2013  | 75                  | 1                                  | 33.3 |
| 2012  | 19                  | 2                                  | 8.5  |
| 2011  | 56                  | 3                                  | 24.9 |
| 2010  | 7                   | 4                                  | 3.1  |
| 1989-2009   | 18                  | 5 a 25                             | 8.0  |
| Total   | 225                 |                                    | 100  |

FUENTE. Integración de créditos fiscales proporcionada por el SAT con oficio 103-06-2015-265 del 18 de junio de 2015.

Como se muestra en el cuadro, la mayoría de los créditos fiscales se están concluyendo con su baja dentro de los primeros tres años de seguimiento y sólo un 8.0% corresponde a créditos que tuvieron un proceso de gestión de cobro mayor a cinco años; no obstante, como se mencionó anteriormente sólo el 1.4% de los créditos fiscales terminó en cobro.

### Revisión de Expedientes de Créditos Fiscales

Con el fin de validar los procesos que realiza la entidad para la determinación y cobro de los créditos fiscales, se seleccionó una muestra de créditos fiscales de ISR Retenido por Pagos al Extranjero, para lo cual se realizó lo siguiente: se establecieron los objetivos de la prueba; se determinó la población que correspondió a los créditos fiscales por el concepto revisado y que se gestionaron en el 2014, y se definió la unidad de muestreo por Registro Federal de Contribuyentes y sus atributos que correspondieron al monto y estatus del crédito fiscal; con lo anterior, se diseñó la muestra con base en un método no estadístico para determinar el tamaño y el método de selección incidental para obtener un alcance del 92.3% del valor de la cartera de créditos fiscales y una representatividad de los diversos estatus que guardan.

| Integración de la Muestra Revisada<br>(Miles de Pesos) |             |                  |
|--|-------------|------------------|
| Contribuyentes   | Importe     | Núm. de Créditos |
| 1  | 1,796.7     | 1                |
| 2  | 210,833.8   | 5                |
| 3  | 23,258.4    | 1                |
| 4  | 3,508.8     | 1                |
| 5  | 115,463.8   | 16               |
| 6  | 1,338,867.8 | 10               |
| 7  | 37,509.3    | 12               |
| 8  | 19,582.6    | 1                |
| 9  | 29,916.2    | 12               |
| Total  | 1,780,737.4 | 59               |

FUENTE. Expedientes de la muestra seleccionada de 9 contribuyentes.



De la muestra seleccionada, se revisaron expedientes de 59 créditos por un monto de 1,780,737.4 miles de pesos correspondientes a 9 contribuyentes de las ALR del Norte, Puebla, Tijuana y Campeche, los cuales tenían los estatus siguientes: baja manual por pago; interposición del recurso de revocación; no localización del deudor; terminado por dejar sin efectos; nulidad o conceder amparo; comprobación de no insolvencia, y envío de solicitudes de información a diversas autoridades.

En la revisión de expedientes se llevaron diversas actividades encaminadas a verificar que los procesos que realiza la entidad para la determinación y cobro de los créditos fiscales se realizaran conforme a la normativa aplicable, de acuerdo con lo siguiente:

- Se verificó que los datos de RFC, contribuyente, importe histórico, concepto ley y documento determinante que se registraron en las bases de datos correspondieran con la documentación soporte contenida en el expediente.
- Se verificó que las fechas de determinación, recepción y alta del crédito fiscal que se registraron correspondieran con los oficios remitidos y contenidos en el expediente.
- Se constató que los créditos fiscales no presentaran inactividad procesal y estaticidad durante el ejercicio revisado, de conformidad con la normativa.
- Se constató la existencia de recursos y juicios vigentes en el ejercicio para los créditos que presentaron algún estatus de controversia.
- Se constató que la entidad haya realizado los oficios de solicitud de información que establece la normativa para aquellos créditos que se encontraban en estatus de localización, investigación y comprobación de bienes.
- Se verificó que los pagos reportados de los créditos fiscales correspondieran con el formulario múltiple de pago exhibido con el comprobante de institución bancaria autorizada y que se haya efectuado dentro de los plazos establecidos.
- Se verificó que el cálculo de las actualizaciones y recargos contenidas en los documentos determinantes fuera realizados conforme la normativa.
- Se analizaron las causas que motivaron la imposición de los créditos y se constató que la determinación del crédito correspondiera con éstas.
- Se constató que la entidad realizara gestiones posteriores al 2014 para dar seguimiento al cobro de los créditos fiscales que se encontraban pendientes de cobro al final del ejercicio 2014.

De la revisión anterior, no se detectaron discrepancias en la información ni incumplimiento en los procesos de gestión que realiza la entidad para el cobro de los créditos fiscales; sin embargo, se identificaron algunos aspectos por los que no se logra la consecución del cobro de los créditos, como se precisan a continuación:

- El crédito del contribuyente núm. 4 por 3,508.8 miles de pesos, se dio de baja sin cobro alguno, debido a que la Segunda Sala de Regional del Noreste I, del H. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, declaró la nulidad lisa y llana de la resolución emitida por la ALR, toda vez que no demostró la generación del ingresos acumulable objeto del crédito; al respecto, el SAT decidió no interponer recurso de revisión fiscal.

- El crédito del contribuyente núm. 6 por 1,338,867.8 miles de pesos, fue determinado el 8 de septiembre de 2014 por la Administración Central de Fiscalización Internacional, toda vez que el contribuyente hizo la retención sobre intereses pagados al extranjero aplicando una tasa del 4.9% y la autoridad consideró que debía retener al 28.0%. Por lo anterior, con fecha 31 de octubre de 2014, el contribuyente interpuso recurso de revocación ante el Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes de la AGGC del SAT, en el que manifestó principalmente los agravios siguientes: que presentó ante el SAT pruebas de la documentación necesaria que acredita que cumplió con las obligaciones a su cargo y que efectuó pagos por intereses, de conformidad con el artículo 195 de LISR que supone la retención del 4.9% y no del 28.0% como lo considera el SAT.

Al respecto, mediante resolución del 30 de junio de 2015, se tomó como admitido el recurso de revocación y se le ordenó a la Administración Central de Fiscalización Internacional emitir una nueva resolución en la cual valore las pruebas exhibidas por el contribuyente, razón por la cual se dieron de baja los créditos impuestos a este contribuyente con la clave "Terminado por nulidad para efectos".

Lo anterior, denota que la Administración Central de Fiscalización Internacional de la AGGC presentó deficiencias en la determinación de las resoluciones determinantes que no contaron con la firmeza necesaria que permitiera su cobro, lo cual originó que la Administración Central de lo Contencioso, también de la AGGC, revocara dicha resolución y ordenara emitir una nueva resolución; razón por la cual no se pudo ejercer el cobro de estos créditos fiscales que suman un importe de 1,338,867.8 miles de pesos.

Posterior a la reunión de presentación de resultados y observaciones preliminares, el SAT informó con respecto de los contribuyentes que presentaron discrepancias en su información, lo siguiente:

Para el caso de tres contribuyentes con créditos reportados al 31 de diciembre de 2014 que no estaban registrados al inicio del año, ni en la integración de altas de 2014, señaló que se localizaron en la cartera activa de 2013 pero con un concepto ley distinto al de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, debido a que durante el 2014 se realizó un cambio de claves de cómputo de acuerdo al catálogo de equivalencias Cobranza D y P, que se generó en la AGR para homologar los conceptos de Cobranza con el sistema electrónico de declaraciones y Pagos, motivo por el cual no se localizaron con los conceptos ley que se encuentran en el 2014 en altas pero si en la cartera del 2014 con el concepto 110045.

Para el caso del contribuyente con un crédito que se tenía registrado al inicio del año y del cual no se localizó su registro en la cartera reportada al 31 de diciembre de 2014 ni en la integración de bajas, informó que el cambio del concepto ley fue realizado por la ALR de Toluca en 2014, en virtud de que el crédito le fue autorizado un esquema de pago en parcialidades, para lo cual está normado que se registre el importe mayor al concepto ley que corresponda.

Para el caso de los dos contribuyentes que al inicio del ejercicio se encontraban con créditos por 1,235.2 miles de pesos y que al término del año se tenían registrados esos mismos créditos por 1,325.3 miles de pesos, informó que las diferencias se refieren a una variación en el "importe histórico" que de acuerdo con la programación del Sistema Integral de

Recaudación (SIR), actualiza el importe histórico sobre unidades de inversión de los créditos fiscales de pago en parcialidades inventariados de 1998 o 1999 cuando se constituían en UDIS. Asimismo, indicó que esta situación, será corregida con el nuevo modelo de administración tributaria MAT Cobranza, que actualmente se encuentra en proceso de desarrollo.

Respecto de los casos en que el SAT no pudo ejercer los cobros respectivos, debido a la falta de la motivación y fundamentación de los actos que dieron origen a los créditos fiscales, proporcionó información respecto del contribuyente con el crédito fiscal por 1,338,867.8 miles de pesos, donde se aprecia que la revocación del acto no fue por falta de motivación y fundamentación, sino porque se instruyó la valoración de pruebas que no habían sido aportadas por el contribuyente durante el transcurso de la revisión; por lo que se refiere al contribuyente con un crédito fiscal por 3,508.8 miles de pesos, el SAT no efectuó pronunciamiento alguno, por lo que no se atiende la observación respecto de este crédito.

Posterior a la reunión de presentación de resultados finales y observaciones preliminares, el SAT informó, con respecto del contribuyente núm. 4 por 3,508.8 miles de pesos que se dio de baja sin cobro alguno, ya que, no obstante que la ALR determinó el crédito fiscal conforme a la normativa aplicable, atendieron lo considerado por la Sala del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa y dicha sentencia fue emitida en cumplimiento a una ejecutoria de amparo y no por una indebida fundamentación y motivación de las retenciones al extranjero; en ese sentido se consideran atendidos los hallazgos determinados.

#### ***Resumen de Observaciones y Acciones***

Se determinó(aron) 4 observación(es), de la(s) cual(es) 3 fue(ron) solventada(s) por la entidad fiscalizada antes de la integración de este informe. La(s) 1 restante(s) generó(aron): 2 Recomendación(es) y 1 Promoción(es) del Ejercicio de la Facultad de Comprobación Fiscal.

#### ***Dictamen***

El presente se emite el 23 de octubre de 2015, fecha de conclusión de los trabajos de auditoría, la cual se practicó sobre la información proporcionada por la entidad fiscalizada y de cuya veracidad es responsable. Con base en los resultados obtenidos en la auditoría practicada, cuyo objetivo fue fiscalizar la gestión financiera de la recaudación, verificando que los procesos de pago, registro contable, entero, fiscalización y presentación en la Cuenta Pública, se realizaron conforme a la normativa aplicable; asimismo, revisar los mecanismos de control establecidos y la administración de los riesgos inherentes en la operación, y específicamente respecto de la muestra revisada que se establece en el apartado relativo al alcance, se concluye que, en términos generales, el Servicio de Administración Tributaria, cumplió con las disposiciones legales y normativas que son aplicables en la materia.

#### ***Apéndices***

##### ***Procedimientos de Auditoría Aplicados***

1. Verificar que los ingresos recaudados por concepto de retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se registraron en la contabilidad y se reportaron en la Cuenta Pública 2014, de conformidad con la normativa.
2. Verificar que las devoluciones por concepto de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se realizaron de conformidad con la normativa.

3. Verificar que el entero de las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, se realizó de conformidad con la normativa.
4. Verificar que los actos de fiscalización que realizó la entidad para comprobar el cumplimiento de pago de Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero se apegaron a la normativa.
5. Verificar que las gestiones de cobro que realizó la entidad para la recuperación de los créditos fiscales fincados por las omisiones de pago de las Retenciones de ISR por Pagos al Extranjero, se apegaron a la normativa.

#### *Áreas Revisadas*

Las administraciones generales de Servicios al Contribuyente, de Recaudación, de Grandes Contribuyentes, de Auditoría Fiscal; las administraciones centrales de Cobro Persuasivo y Garantías, de Cobro Coactivo, de Cuenta Tributaria e Ingresos, de Identificación del Contribuyente, de Planeación y Programación de Fiscalización de Grandes Contribuyentes y de Coordinación Estratégica de Grandes Contribuyentes, pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria.

#### *Fundamento Jurídico de la ASF para Promover Acciones*

Las facultades de la Auditoría Superior de la Federación para promover las acciones derivadas de la auditoría practicada encuentran su sustento jurídico en las disposiciones siguientes:

Artículo 79, fracción II, párrafos tercero y quinto, y fracción IV, párrafos primero y penúltimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículos 6, 12, fracción IV; 13, fracciones I y II; 15, fracciones XIV, XV y XVI; 29, fracción X; 32; 39; 49, fracciones I, II, III y IV; 55; 56, y 88, fracciones VIII y XII, de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

#### *Comentarios de la Entidad Fiscalizada*

Es importante señalar que la documentación proporcionada por la entidad fiscalizada para aclarar o justificar los resultados y las observaciones presentadas en las reuniones fue analizada con el fin de determinar la procedencia de eliminar, rectificar o ratificar los resultados y las observaciones preliminares determinadas por la Auditoría Superior de la Federación, y que se presentó a esta entidad fiscalizadora para los efectos de la elaboración definitiva del Informe del Resultado.