



UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

DICTAMEN FISCAL
CASO PRÁCTICO

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO

PRESENTA

VALDWIN IVÁN LEÓN GONZÁLEZ

ASESOR

C.P. JORGE SOTO AYALA

MORELIA, MICHOACÁN, Mayo 2012.

ÍNDICE

ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN DEL MARCO LEGAL	.....	3
DISPOSICIONES FISCALES	.....	11
DICTAMEN FISCAL	.....	21
DECRETO QUE OTORGA FACILIDADES	.....	40
REFLEXIONES	.....	48

ANTECEDENTES Y EVOLUCION DEL MARCO LEGAL

Mediante decreto presidencial del 21 de abril de 1959 se creo la Dirección de Auditoria Fiscal Federal y se estableció el registro de contadores públicos para la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales y así, utilizarlo como un instrumento de fiscalización indirecto.

Las ventajas atribuidas desde un principio del Dictamen Fiscal para las partes involucradas en el mismo, es decir Fisco, contadores públicos y contribuyentes, se sintetizan como sigue:

Para el Fisco: un medio indirecto de fiscalización, que beneficia la recaudación y que orienta y concientiza a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para los Contadores Públicos: Un punto de oportunidad profesional de gran importancia, lo que a consecuencia de la creación del Dictamen Fiscal se reflejo inmediatamente en el crecimiento de las membrecías de las instituciones profesionales de contadores públicos.

Para el Contribuyente: Es un medio de seguridad fiscal que le produce tranquilidad y confianza y una manifestación objetiva de su disposición de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

El dictamen fiscal fue concebido desde un principio como una extensión o derivación de la auditoria de estados financieros, lo que implica:

- Que para emitir un dictamen fiscal es necesario practicar una auditoria de los estados financieros del contribuyente, conforme a las normas de auditoria generalmente aceptadas.
- Que la auditoria practicada sirve de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

En la primera etapa del funcionamiento del dictamen fiscal la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF), emitió una serie de instructivos de carácter interno, que se difundieron entre los contadores públicos con el propósito exclusivo de orientar y uniformar la presentación y el cumplimiento de las disposiciones referentes al dictamen fiscal.

Estos instructivos fueron conocidos como “Instructivos de la serie diez, habiéndose emitido once”, sobre diversos tópicos como sigue:

- 10.1 Dictamen Fiscal de los Estados Financieros.
- 10.2 Solicitud de entrega o exhibición de papeles de trabajo.
- 10.3 Requisitos de presentación de dictámenes para efectos fiscales en los términos del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- 10.4 Reglas de carácter general relacionada con las solicitudes y presentación de los estados financieros dictaminados con fines fiscales por el contador publico.
- 10.5 Dictamen Fiscal en caso de varios ejercicios sucesivos.
- 10.6 Casos en los que como resultado del dictamen de contador publico registrado los causantes presentaran declaraciones complementarias de impuestos.
- 10.7 El dictamen fiscal de los estados financieros en relación a causantes que son personas físicas.
- 10.8 El dictamen fiscal nugatorio y la negación de opinión sobre los estados financieros dictaminados por el contador público.
- 10.9 Pruebas físicas selectivas en inventarios, así como la circulación obligatoria.
- 10.10 Deseable uniformidad en la presentación e integración del informe y anexos relativos a los estados financieros dictaminados por el contador publico para efectos fiscales.
- 10.11 Falta de observancia de la Fracción II del Art. 85 del CFF.

En la medida en que creció la práctica del dictamen fiscal, las autoridades consideraron necesario fortalecer su marco jurídico, el cual ha tenido una evolución importante, como se puede apreciar en el extracto de los principales acontecimientos que se presentan en seguida:

El 1° de abril de 1967.- Entro en vigor un nuevo código fiscal de la federación que contenía su artículo 85 los requisitos fundamentales del

dictamen fiscal, así como las sanciones para el contador público que no cumpla con los mismos; derogándose en esta misma fecha el decreto del 21 de abril de 1959, es conveniente destacar que dentro de los citados requisitos se estableció que el dictamen debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría, lo cual constituyó un reconocimiento explícito en el código fiscal de la federación de las normas de actuación profesional que la contaduría pública afiliada al Instituto Mexicano de Contadores Públicos se había auto impuesto previamente.

El 9 de abril de 1980.- Se publicó el reglamento del artículo 85 del CFF, que regula diversos aspectos inherentes al contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.

El 1° de enero de 1983.- Se formó el CFF, en cuyo art. 52 se establece la trascendencia legal del dictamen fiscal, así como los requisitos generales para su validez y las sanciones para el contador público que no cumpla con las disposiciones relativas.

El 29 de febrero de 1984.- Se emitió el reglamento del CFF estableciéndose en el capítulo III todo lo relacionado con los dictámenes de los contadores públicos, cuyo detalle se presenta a continuación:

RCFF De los dictámenes de contadores públicos

RCFF ART. 44 BIS-1.- Contribuyentes no obligados a ser dictaminados.

RCFF ART.45.- Solicitud para registrar al contador público.

RCFF ART. 45-A.- Aviso de contador público registrado que pertenezca a una persona moral.

RCFF ART. 56.- Aviso para presentar dictámenes.

RCFF ART. 47.- Aviso que no surten efectos.

RCFF ART. 48.- Sustitución del C.P. o renuncia a la presentación del dictamen.

RCFF ART. 49.- Plazo para presentar el dictamen, carta de presentación y documentación.

RCFF ART. 50.- Información que se debe presentar.

RCFF ART. 51.- Requisitos de la información del dictamen.

RCFF ART. 51-A.- Información del dictamen simplificado.

RCFF ART. 51-B.- Requisitos de la información del régimen simplificado.

RCFF ART. 52.- Cumplimiento de normas de auditoría.

RCFF ART. 53.- Impedimentos para dictaminar.

RCFF ART. 54.- Informe sobre la revisión fiscal del contribuyente.

RCFF ART. 55.- Procedimientos de revisión del dictamen.

RCFF ART. 57.- Causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro de C.P.

RCFF ART. 58.- Procedimiento para suspensión o cancelación.

El 1° de enero de 1991.- Entraron en vigor las disposiciones del art. 32-A del código fiscal de la federación que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a los contribuyentes que se encuentren en algunos de los supuestos previstos en dicho artículo.

Estas disposiciones tuvieron efecto a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990. Inicialmente los parámetros de la obligatoriedad se determinaron en base a lo siguientes:

- Ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior art. 32-A Fracción I superiores a \$5,000,000.00 o que el valor de su activo determinado en los términos de la ley del impuesto al Activo sea superior a \$10,000,000.00 (Ambas cifras sujetas a actualización anualmente), o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan presentado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior se estableció esta misma obligación a los contribuyentes autorizados.

Para efecto de lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona, el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalen a continuación, caso en el cual cada una de estas deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

- a) Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o mas personas morales.
- b) Cuando una persona ejerza control de efectivo de una o mas personas morales, en los términos de lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del impuesto sobre la renta, aun cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

Artículo 32- A Fracción II las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en este caso, el dictamen se realizara en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico para el ejercicio de 1992 se adiciona al art. 32-A lo siguiente:

Fracción III, Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores fracción IV los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la ley de entidades para estatales.

El 31 de marzo de 1992.- Se reforma el Artículo 55 del RCFF, para establecer que en la revisión del dictamen fiscal las autoridades fiscales podrán requerir indistintamente al contador publico, al contribuyente o a terceros la información y documentación necesaria para verificar el dictamen fiscal; y eliminar, así el denominado “Procedimiento de revisión secuencial”

El 29 de junio de 1992.- Se publicaron las reglas generales de integración y presentación en “Disco magnético flexible” de la información de los dictámenes fiscales.

El 22 de diciembre de 1993.- Se publica en el DOF, la modificación a la fracción I del Art. 52 del CFF, para establecer en su inciso B que también pueden dictaminar las personas de nacionalidad extranjera conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

Esta reforma entra en vigor el 1° de enero de 1996, a la fecha no se han dado a conocer por parte de las autoridades las formalidades y requisitos para esta disposición.

El 15 de diciembre de 1995.- en el DOF se publicaron diversas reformas fiscales relacionadas con el dictamen fiscal, cuya vigencia es a partir del 1° de enero de 1996, y se refieren a:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ART. 23

1.- A los dictaminados se les permite compensar los impuestos federales de cualquier tipo que tenga a su favor contra impuestos sobre la renta o IVA su cargo, no queda comprendido en este beneficio el IVA a cargo con operaciones de comercio exterior. La compensación solo es contra impuestos que resultan a cargo en el ejercicio no contra pagos provisionales.

2.- Se precisa que en el caso de fusión, la obligada al dictamen por el ejercicio siguiente a la fusión es la que subsiste o surja de este acto Art. 32-A-III.

3.- En los casos de liquidación, se estará obligado al dictamen por el periodo de liquidación, si en el ejercicio regular inmediato anterior al de la liquidación se hubiere obligado al dictamen fiscal.

4.- Incorporan como obligadas al dictamen fiscal, a las entidades que formen parte de la administración pública estatal o municipal (Art. 32-A-IV).

5.- Se incorporan al texto del Art. 32-A en sus párrafos finales, diversas disposiciones que se contienen en el CFF y que se refieren a:

- a) Indican que los contribuyentes que habiendo estado obligados al dictamen fiscal por haberse encontrado en algunos de los supuestos de ingresos, activos o trabajadores, que presenten aviso de suspensión de actividades, quedaran relevados de la obligación de dictaminarse, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en tal situación, a menos que sigan estando obligados al pago del impuesto al activo.
- b) La mención de que existe dictamen optativo.
- c) La obligación de presentar aviso de dictamen, el que podrá no surtir efectos en los casos que señale el RCFF.
- d) La posibilidad de sustituir al contador público.
- e) En caso de los optativos, poder renunciar a la presentación del dictamen.

f) Se indica la obligación de presentar el dictamen dentro de los plazos autorizados que incluya la información y documentación correspondiente, de conformidad con el RCFF.

6.- Como parte de los dictámenes formulados por contadores públicos sujetos a revisión por las autoridades fiscales, se incluyen los relativos a enajenación de acciones, declaratoria para devolución de IVA, o de cualquier otro tipo que tenga repercusiones fiscales (Art. 42-IV)

7.- Dentro del universo de contribuyentes no beneficiados con el plazo de nueve meses para concluir las revisiones que les efectúen las autoridades fiscales, se incorporan a los que opten por hacer dictaminar sus estados financieros; los obligados al dictamen ya estaban excluidos de tal prerrogativa (Art. 46-A).

8.- En el Art. 52, se amplía la diferencia para dictámenes por enajenación de acciones, declaraciones de IVA o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal; lo que significa que la autoridad tiene las facultades necesarias para revisar esos informes.

9.- Son motivo de sanción para el contador público la no formulación del dictamen habiendo suscrito el aviso respectivo; o bien, cuando no aplique procedimientos de auditoria. Estas disposiciones las contiene el RCFF, pero las llevan a código (Art. 52).

10.- Incorporan al código la tipificación de las sanciones a los contadores públicos, y que son: (Art. 52):

- La amonestación.

- El Exhorto, la cual no existía formalmente, ni en el RCFF.

11.- Se disminuye el tiempo máximo de suspensión para los contadores públicos por irregularidades en su trabajo e informe de tres a dos años (Art. 52).

12.- Obligan al registro de despachos de contadores públicos (Art. 52). Con anterioridad a esta disposición el registro del despacho era por normatividad interna de la AGAFF y derivaba de lo dispuesto por el actual artículo 45 –A del RCFF.

13.- Se incorpora como infracción relacionada con el dictamen fiscal, no presentar dicho documento dentro del plazo previsto por las disposiciones fiscales (Art. 83-X).

Entra en vigor la disposición que permite a los contadores públicos extranjeros dictaminar para fines fiscales, condicionada tal posibilidad a los lineamientos contenidos en los tratados internacionales de los que al mes de abril de 1996, se desconoce su contenido (Art. 52-I-B).

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el DOF del 9-II-96 se publicaron los ingresos a considerar y de valor de activos que debe tener un contribuyente en el ejercicio de 1994, para saber si esta o no obligado al dictamen fiscal por 1995 (REGLA 76 RM, REGLA 73 a partir de abril de 1996).

En el DOF del 9-III-96 se publicaron las reglas de resolución miscelánea para 1996, y de manera específica las que se refieren a asuntos relacionados con dictamen fiscal.

DISPOSICIONES FISCALES

Del Contribuyente

CFF Art. 32-A contribuyentes obligados a ser dictaminados

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

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizara de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950.00., que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$,69,607,920.00, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este Artículo:

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:
1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
 2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
 3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950.00, que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9º-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea superior a \$69,607,920.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Así como las que lleven al cabo programas de redondeo en ventas al público en general con la finalidad de utilizar u otorgar fondos, para sí o con terceros.
- III. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá

dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente., Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

- IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

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

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

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público

registrado, incluyendo la información y documentos, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

El servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

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

1. Cumplimiento de requisitos Art. 52

Quién dictamine debe ser contador público registrado:

- a) Nacionalidad Mexicana
- b) Título de contador público registrado ante la SEP
- c) Miembro de un colegio de contadores públicos reconocido por la SHCP.
- d) También pueden obtener el registro de los contadores públicos residentes en el extranjero, según las disposiciones respectivas del artículo 52-I-B CFF.

2. El dictamen debe cumplir con disposiciones del RCFF y formularse de acuerdo con las normas de auditoría.
3. El contador público debe emitir bajo protesta de decir verdad un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, consignando los fatos que señale el RCFF.
4. Dictamen de a cuerdo con disposiciones del reglamento del CFF y normas de Auditoria.
5. Emisión del informe sobre la revisión de la situación fiscal del dictaminado.

Actuaciones profesionales del Contador Público

La auditoria de estados financieros es una actividad profesional, cuya práctica requiere de la capacidad y experiencia del contador público que la efectúa. A este respecto, el boletín 1010 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría del I.M.C.P. afirma textualmente lo siguiente:

La auditoria no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y evaluar los resultados obtenidos.

El dictamen fiscal implica, en principio, el otorgamiento de confianza de la autoridad al trabajo profesional de los contadores públicos que los emiten. Así lo establece el art. 52 del CFF en su primer párrafo, que dice: Los hechos afirmados en los dictámenes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario.

El no cumplimiento en las normas de auditoría en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente que ha sido dictaminado por un contador público registrado tendrán como consecuencia la evaluación de su actuación profesional, con las sanciones que establece el art. 52 del CFF.

Sanciones a los Contadores Públicos Registrados.

Cuando el Contador Público no de cumplimiento a las disposiciones legales o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro.

Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Cuando el contador público no cumpla con las disposiciones y requisitos establecidos para emitir informes fiscales, se hará acreedor a diversas sanciones, que van desde un exhorto, una amonestación, la suspensión por dos años, o la cancelación definitiva de su registro (Art. 52 del CFF).

Artículo 57 RCFF. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, cuando se den los siguientes hechos: Suspensión por un año.- Cuando el contador público acumule Tres amonestaciones.

Amonestación al CPR

Son causas de amonestación las siguientes para efectos del artículo 63:

- I. Amonestación, cuando el contador público registrado:
 - a) No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, inciso a) y c) del Código.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, y

- c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, y
- d) Que el contador público no cumpla con la obligación de informar, dentro de los tres primeros meses del año, que cumplió con el programa de actualización profesional o bien que sustento examen ante la autoridad fiscal. Dicha amonestación se formulará por cada trimestre que transcurra sin que se cumpla con la referida obligación.
- e) También se amonestará cuando no se atiendan los requerimientos de información que sobre dictámenes fiscales formulen las autoridades fiscales competentes. En relación con no atender los requerimientos de información que soliciten las autoridades fiscales, también es motivo de una sanción económica, según se desprende de lo dispuesto por el artículo 91 del CFF, y el monto fluctuaría de \$176.00 a 1,766.00.

Suspensión del registro al CPR.

- II. Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el contador público registrado:
 - a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;

- c) No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

La Sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;
- e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal.
- f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación o re certificación a que se refiere el citado artículo;
- g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o re certificación correspondiente, y
- h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinta al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

Así mismo es motivo de suspensión, el hecho que el contador público se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o de

delitos internacionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durara el tiempo que dure el proceso.

Es importante mencionar que el cómputo de las amonestaciones y de las suspensiones, se hace por cada actuación del contador público, es decir, por cada informe que emita.

Cancelación del registro del CPR

Artículo 64.- Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

- I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y
- II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

Procedimiento para sancionar o cancelar el registro del CPR: Artículo 65.- Las facultades a que se refiere el artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, se ejercerán por las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria mediante el siguiente procedimiento:

- I. Determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

La autoridad fiscal admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del Código.

- II. Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda, y
- III. La resolución se emitirá en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir de que se agote el plazo señalado en la fracción I de este artículo.

DICTAMEN FISCAL

Definición

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.

Objetivo

El objetivo de una auditoria de estados financieros es expresar una opinión respecto a si los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad. Para satisfacer este objetivo general, se acostumbra identificar objetivos específicos para cada cuenta individual dentro de los estados financieros.

Finalidad

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa,

Información y documentación contenida en el dictamen

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros deberán presentar, directamente o por conducto del contador público registrado que haya elaborado el dictamen, a través de medios electrónicos y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, la siguiente información:

- I. Los datos generales e información del contribuyente, de su representante legal y del contador público registrado que emita el dictamen y, en su caso,

los de la oficina central en el extranjero de los establecimientos permanentes, a que se refiere el artículo 69 de este Reglamento;

- II. El dictamen sobre los estados financieros;
- III. El informe sobre la revisión de su situación fiscal a que se refiere el artículo 71 de este Reglamento, así como el cuestionario diagnóstico fiscal contemplado en las fracciones II y XIII del citado artículo;
- IV. La información de sus estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, y
- V. La información correspondiente a su situación fiscal.

Cuando los contribuyentes estén obligados a presentar el dictamen de sus estados financieros con motivo de la liquidación de una sociedad, dicho dictamen se podrá presentar tanto por el ejercicio comprendido entre el 1 de enero del año de calendario en el que ocurra la liquidación y la fecha en que se presente el aviso de liquidación, así como por el ejercicio e que la sociedad esté en liquidación; el dictamen de referencia deberá presentarse dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que con motivo de la liquidación deba elaborarse para efectos del impuesto sobre la renta.

La información a que se refiere este artículo deberá ir acompañada de una declaración bajo protesta de decir verdad del contador público registrado que elaboró el dictamen y del contribuyente o de su representante legal, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Información complementaria contenida en el dictamen

Para los efectos del artículo 68, fracción I de este Reglamento, se deberá proporcionar, además de la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter, lo siguiente:

I. Datos generales:

- a) La autoridad competente a la que se dirige;
- b) Periodo que abarca el ejercicio fiscal por el que se emite el dictamen, así como el del ejercicio fiscal inmediato anterior;

- c) Tipo de contribuyente o situación fiscal, en donde se especificará si se trata de un fideicomiso, entidad paraestatal, filial, subsidiaria, o si forma parte de una asociación en participación, así como si se tratara del primer dictamen, o si el dictamen se presenta con motivo de fusión, escisión o liquidación de sociedades;
- d) Las disposiciones fiscales aplicables a la presentación del dictamen;
- e) Aspectos de valuación contables;
- f) Tipo de opinión del dictamen, especificando si es con abstención, salvedades u opinión negativa y su repercusión fiscal;
- g) Si el contribuyente realizó operaciones con fideicomisos o con partes relacionadas nacionales o extranjeras;
- h) Criterios no vinculados de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del Código que, en su caso, se hubieren aplicado;
- i) Fecha de presentación de las declaraciones informativas;
- j) Información sobre resoluciones favorables al contribuyente emitidas por el Servicio de Administración Tributaria o autoridades jurisdiccionales que hayan afectado su situación fiscal durante el ejercicio fiscal que se dictamina, indicando el número y fecha del oficio o resolución;
- k) Si existe responsabilidad solidaria respecto de algún residente en el extranjero;
- l) Clave del Registro Federal de Contribuyentes de las personas que asesoraron fiscalmente al contribuyente;
- m) Si se reconoció el efecto de la información en los estados financieros del ejercicio fiscal que se dictamine;
- n) Si la renta gravable de la participación de los trabajadores en las utilidades se determinó con base en el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y
- o) En el caso de sociedades controladas que determinen el impuesto sobre la renta en el régimen de consolidación fiscal, se deberá señalar el nombre y

la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la sociedad controladora;

II. Información del contribuyente:

- a) Clave del Registro Federal de Contribuyentes;
- b) Nombre, denominación o razón social;
- c) Clave Única del Registro de Población, cuando el contribuyente sea persona física;
- d) Domicilio fiscal y teléfono;
- e) Correo electrónico;
- f) Clave de la actividad preponderante para efectos fiscales, y
- g) Sector económico al que pertenece;

III. Información del representante legal del contribuyente:

- a) Los datos señalados en los incisos a) al e) de la fracción anterior;
- b) Si es nacional o extranjero, y
- c) Número y fecha del documento en el que conste la representación que le haya sido otorgada y la fecha de su designación, así como los datos de identificación del notario público que haya emitido el poder correspondiente, especificando el lugar en el que éste ejerce sus funciones;

IV. Información del contador público registrado que emita el dictamen:

- a) Los datos señalados en los incisos a) al e) de la fracción II de este artículo;
- b) Número asignado en el registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código;

- c) Colegio profesional, sociedad o asociación de contadores públicos al que pertenece, y
- d) Nombre, clave del Registro Federal de Contribuyente y número de registro a que se refiere el artículo 52, penúltimo párrafo del Código, de la sociedad o asociación civil que conforma el despacho en el que labora.

Tratándose de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, además de lo señalado en las fracciones anteriores, se deberá proporcionar la información de su oficina central en el extranjero, especificando la razón o denominación social, el domicilio, el país de residencia, el número de identificación fiscal y la descripción de la actividad preponderante.

Texto y Formato del Dictamen

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados

En los requisitos que debe reunir los textos de dictamen e informe sobre la revisión fiscal, es pertinente apuntar que el Boletín 4010 de Normas de Auditoría contiene la normatividad aplicable al dictamen que con propósitos eminentemente financieros emite el contador público.

De igual forma, y en virtud de que la responsabilidad de la emisión del dictamen fiscal es individual del Contador Público que lo suscribe, no se comparte con los socios del mismo despacho, la redacción del informe se hace en primera persona del singular.

Para los efectos del artículo 68, fracción II de este Reglamento, el texto del dictamen deberá sujetarse a los formatos que utilice el colegio profesional, la sociedad o la asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública o por la autoridad educativa de la entidad federativa, al que esté afiliado el contador público registrado que lo emita y deberá señalar el número asignado en el registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código.

El auditor puede emitir su opinión en un dictamen:

Sin Salvedades

Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su Opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados financieros de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20_ y 20_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambio en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base a mi auditoria.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoria sea planteada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoria consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20_ y 20_ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Con Salvedades

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una Opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones a la aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de examen.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión. En mi opinión, la frase excepto por o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

Ejemplo de Dictamen con Salvedad por Desviaciones en la Aplicación de los Principios de Contabilidad:

He examinado los estados financieros de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planteada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión. Según se explica en la Nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 20_ y 20_ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$ XXXXX y \$XXXXX, respectivamente.

En mi opinión, **excepto** porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se Describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20_ y 20_ y los

resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados

Ejemplo de Dictamen con Salvedades por Limitaciones en el Alcance del Examen Practicado:

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 2001, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 2001 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planteada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión. Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre de ejercicio, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, **excepto** por los efectos de los ajustes que pudiesen haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 2002 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas

fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dictamen Negativo

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los Principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

He examinado los estados financieros de situación de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20_ y 20_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambio en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planteada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en las pruebas selectivas, de evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión. Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos **no presentan** la situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 20_ y 20_, ni el resultado de

sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dictamen con Abstención de Opinión

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión Cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de Un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a Dicha abstención.

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, A.A., al 31 de diciembre del 20023, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con as normas de auditoria generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoria sea planteada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoria consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen revelo que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, **me abstengo de expresar una opinión** sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre del 2002, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

Fecha de Dictamen

La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

Pero existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría

Dichos hechos o transacciones pueden suceder:

- De la fecha de dictamen a la fecha en que este se entregue a la entidad.
- De la fecha de dictamen a la fecha que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.
- Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo, pero antes de que entregue su dictamen y que tenga un efecto sobre este se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación: Utilizar dos o más fechas, dejando la original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior, cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos hasta la nueva fecha.

Información que se entrega impresa

1.- Carta de presentación

El formato a emplear es el identificado como el número 40 que fue publicado en el diario oficial de la federación del 29 de marzo de 1996, y los datos que se incluyen son los siguientes:

- A) Identificación del contribuyente auditado
- B) Datos del contador público que dictamina

- C) Nombre y puesto del representante legal, así como el colegio al que se esta afiliado

2.- Dictamen sobre los estados financieros

A) Fracción I. del texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la dirección general de profesiones de la secretaría de educación pública, al que este afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar este número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.

B) Fracción II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.

3.-Informe sobre la revisión fiscal del contribuyente

Este anexo, debe ir firmado por el contador público indicando su número de registro ante la AGAFF, tener la misma fecha que la del dictamen de los estados financieros.

En su elaboración es importante citar en cada uno de los puntos donde se indique la verificación de las obligaciones fiscales, el nombre del anexo y archivo respectivo.

Informe sobre la situación fiscal del contribuyente

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del Código y 68, fracción II de este Reglamento que elabore el contador público registrado, se integrará con la

información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y en forma siguiente:

- I. Se declarará, bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con fundamento en la fracción III del artículo 51 del Código y demás disposiciones legales aplicables tanto de dicho ordenamiento como de este Reglamento y en relación con la revisión que conforme a las normas de auditoría se haya practicado a los estados financieros del contribuyente correspondiente al periodo que se señale:
- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados y que, dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable que los bienes y servicios adquiridos u otorgados en uso o goce por el contribuyente fueron efectivamente recibidos y presentados, respectivamente. La citada manifestación no incluye el examen respecto al cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior; sin embargo, cualquier omisión que se observe se mencionará en forma explícita .

Se deberá informar, a través del cuestionario diagnóstico fiscal que mediante reglas de carácter general expida el Servicio de Administración Tributaria, los procedimientos de auditoría utilizados, así como el alcance de las pruebas sustantivas aplicadas para la revisión de los estados financieros y de la situación fiscal del contribuyente. Cualquier omisión respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales como contribuyente directo, retenedor o recaudador se deberá mencionar en forma expresa o, en su caso, se señalará que no se observó omisión alguna.

El contador público registrado que emita el informe a que se refiere este artículo deberá indicar que existe evidencia de su trabajo en materia de muestreo de auditoría que justificara las conclusiones obtenidas en esa materia, lo cual se puede corroborar con base en sus papales de trabajo, mismos que deberán señalar:

- a) La descripción del sistema de muestreo elegido, del método seguido para seleccionar los conceptos e importes individuales que integraron la muestra y de los procedimientos de auditoría aplicados a los conceptos e importes que integran la muestra;

- b) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de los resultados obtenidos en la muestra;
 - c) La evaluación de los resultados de la muestra, así como la proyección de los mismos;
 - d) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales deberán incluir cuando menos la clasificación del tipo de errores encontrados y el número de errores de cada tipo localizado, y
 - e) La interpretación de los resultados obtenidos en la muestra con base en los datos a que se refieren los incisos anteriores;
- III. Se señalará que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor o recaudador a que se refieren los artículos 74, en relación con el 73, fracción XXXVII, y 78, fracción I de este Reglamento, detallando cualquier diferencia o pago omitido, independientemente de su importancia relativa;
- IV. Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores, los conceptos e importes de las siguientes conciliaciones:
- a) Entre el resultado contable y el fiscal para los efectos del impuesto sobre la renta, así como la conciliación entre el resultado contable y determinado para el impuesto empresarial a tasa única, y
 - b) Entre los ingresos dictaminados según estado de resultados y los acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta y los percibidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única;
- V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando a su apego as las disposiciones fiscales y señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

En el caso de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las declaraciones de ejercicios anteriores, se deberá señalar las contribuciones por las que se presentaron las declaraciones complementarias, los ejercicios fiscales o periodos a los que correspondan las declaraciones complementarias, los conceptos modificados e relación con la última declaración correspondiente a cada contribución, así como la contribución de que se trate, especificando si los conceptos modificados provienen de operaciones con partes relacionadas y la fecha de la presentación de las declaraciones complementarias;

- VI. Se manifestará que fue revisada la determinación y el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores;
- VII. Se declarará haber revisado mediante pruebas selectivas los importes al final del ejercicio de las cuentas y subcuentas que se indican en la documentación a que se refiere el artículo 73, fracciones III a VI de este Reglamento, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación y la determinación de los montos deducibles y no deducibles para los efectos de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única;
- VIII. Se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales aplicados, a las exenciones, subsidios y créditos fiscales, así como la aplicación de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales o jurisdiccionales, haciendo constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en la base de aplicación de dicho beneficio fiscal de que se trate como en la observancia de los requisitos necesarios para la aplicación de dicho beneficio;
- IX. Se mencionará, en su caso, si el contribuyente es responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones efectuada por residentes en el extranjero y si hubo o no retención;
- X. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado;
- XI. Se revelarán los saldos y las operaciones con partes relacionadas del contribuyente;

- XII. Se hará mención expresa sobre el cumplimiento de las obligaciones a que se refieren los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV, 106, antepenúltimo párrafo y 133 fracciones y XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 18, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente;
- XIII. Se informará acerca de los hechos y circunstancias que evidencien si el contribuyente realizó sus operaciones con partes relacionadas como lo hubieran hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables, tanto para los efectos del impuesto sobre la renta como para el impuesto empresarial a tasa única, a través del cuestionario diagnóstico fiscal que expida el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El cuestionario a que se refiere el párrafo anterior incluirá la información general del negocio, el límite en la deducción de interés por operaciones realizadas con partes relacionadas, el estudio de precios de transferencia por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero que incluyan la verificación de la documentación de este tipo de operaciones, la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, el valor de mercado de las operaciones con partes relacionadas, los créditos respaldados, la metodología de precios de transferencia por transacciones con partes relacionadas, si el contribuyente utilizó la información financiera segmentada para efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 86, fracciones XII y XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la información de maquiladoras y del impuesto empresarial tasa única;

- XIV. Se indicará si el contribuyente aplicó o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del Código, señalando el criterio de que se trate y describiendo la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de la contribución correspondiente, y
- XV. Se asentará el nombre del contador público registrado y el número de registro que lo autoriza a dictaminar.

Requisitos para formular un dictamen fiscal

Contribuyentes obligados al Dictamen Fiscal contenidos en el código fiscal de la federación en su siguiente artículo:

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

I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950.00 que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9º-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea superior a \$ 69, 607, 920.00 o que por lo menos treientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de determinar si se esta en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este Artículo:

- a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en mas del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se de alguno de los siguientes supuestos:

1.- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2.- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, solo se consideraran cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3.- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizara en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico. Así como las que lleven al cabo programas de redondeo en ventas al publico en general con la finalidad de utilizar u otorgar fondos, para si o con terceros.

III.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal. Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizara de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico. A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este articulo, no estarán obliga

dos a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador publico autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico. Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestaran al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere este articulo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador publico registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, a mas tardar el 30 de Junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, estas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

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

DECRETO QUE OTORGA FACILIDADES

Obligatoriedad de la presentación del dictamen fiscal, a la luz del decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria, publicado el 30 de junio del 2010, en el diario oficial de la federación.

El Decreto sujeto a análisis, en la parte que nos interesa, es de tenor literal siguiente, y se recomienda poner especial atención a los puntos considerativos que tuvo el Ejecutivo para emitirlo:

SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

“DECRETO por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria”.

“Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República”.

“FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en el ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracción II del Código Fiscal de la Federación, y”

“CONSIDERANDO...”...

“Que algunos contribuyentes tienen la obligación de presentar un dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales por contador público autorizado, lo que si bien constituye un instrumento de fiscalización directa, tiene un costo importante para los contribuyentes, adicional al costo normal de sus registros contables y al cumplimiento de otras obligaciones fiscales;”

“Que por las consideraciones expuestas se estima conveniente otorgar una facilidad administrativa a los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, en términos del Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, consistente en que puedan optar por no presentar dicho dictamen, lo cual

les permitirá reorientar los recursos que actualmente utilizan para cumplir con esa obligación a cubrir otras necesidades,”

“Que tomando en cuenta que los dictámenes multicitados se reporta diversa información de los contribuyentes que es necesaria para las autoridades fiscales, se estima necesario que el ejercicio de la opción mencionada se sujete a que el contribuyente presente de manera directa ante las autoridades fiscales la información respectiva;”

“Que el Ejecutivo Federal a mi cargo cuenta con las facultades para dictar medidas relacionadas con la administración y control de las obligaciones fiscales a fin de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes, he tenido a bien expedir el siguiente”

“DECRETO”...

“ARTÍCULO TERCERO.- Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en los artículos 32-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 16 de la Ley del Seguro Social, se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, según corresponda, por contador público autorizado, podrán optar por no presentar los dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.”

“Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo no estarán obligados a presentar la copia y los anexos a que se refiere la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.” ...

“ARTÍCULO SEXTO.- El Servicio de Administración Tributaria y el Instituto Mexicano del Seguro Social, a través de su Consejo Técnico, en el ámbito de su competencia, podrán expedir las disposiciones de carácter general que sean necesarias para la correcta y debida aplicación del presente Decreto, mismas que se deberán publicar en el Diario Oficial de la Federación.”

TRANSITORIOS

“PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo su artículo cuarto que entrará en vigor a partir del 1 de septiembre del 2010.”

“SEGUNDO.- Lo dispuesto en el artículo tercer del presente Decreto será aplicable a los dictámenes sobre estados financieros que deban presentarse por el ejercicio fiscal de 2010 y posteriores.”

“Dado en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a veintinueve de junio de dos mil diez.- Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.- Rúbrica.- El secretario de Hacienda y Crédito Público, Ernesto Javier Cordero Arroyo.- Rubrica.”

“Publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día miércoles 30 de junio de 2010.”

El decreto que se analiza es un acto de autoridad, por lo que en su emisión, la autoridad emisora debió observar lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional que dispone que “todo acto de autoridad deberá estar debidamente fundado y motivado”.

Bien, del punto considerativo transcrito en líneas precedentes, en el cual el Ejecutivo el cual se refiere a “Que algunos contribuyentes tienen la obligación de presentar un dictamen a sus estados financieros para efectos fiscales por contador público autorizado, lo que si bien constituye un instrumento de fiscalización indirecta, tiene un costo importante para los contribuyentes, adicional al costo normal de sus registros contables y al cumplimiento de otras obligaciones fiscales;”

“Que por las consideraciones expuestas se estima conveniente otorgar una facilidad administrativa a los contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, en términos del Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, consistente en que puedan optar por no presentar dicho dictamen, lo cual les permitirá reorientar los recursos que actualmente utilizan para cumplir con esa obligación a cubrir otras necesidades;”

“Que tomando en cuenta que en los dictámenes multicitados se reporta diversa información de los contribuyentes que es necesaria para las autoridades fiscales, se estima necesario que el ejercicio de la opción mencionada se sujete a que el contribuyente presente de manera directa ante las autoridades fiscales la información respectiva;”

Bajo los argumentos anteriores, tenemos que en esencia el ejecutivo federal se funda en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

A saber, el artículo constitucional traído a colación dispone lo siguiente:

“Artículo 89.- Las Facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

“I.- Promulgar y ejecutar las leyes, que expida el congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

En razón de lo hasta aquí expuesto, el decreto que se analiza fue emitido por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en base a la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89, fracción I, de la Ley Fundamental, y no en base a los artículos 71 y 72 de la misma ley suprema, por tanto, no puede dicho decreto rebasar lo dispuesto en las leyes tributarias.

La obligación de los contribuyentes a que se refiere la fracción I del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación y el diverso 16 de la Ley del Seguro Social persiste, ya que el decreto en estudio no deja lugar a dudas cuando especifica que dichos contribuyentes podrán optar por no presentar dictámenes a que se refieren los artículos citados, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.

Sin embargo, se debe tener cuidado con lo dispuesto en la “opción” del contribuyente de no presentar el dictamen, toda vez que de acogerse a tal facilidad administrativa en materia de simplificación tributaria, quedará obligado, a presentar la información en los plazos y medios, que mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.

Entonces, al optar por no presentar los dictámenes referidos, se asume automáticamente otra obligación, y ésta es, presentar en tiempo y forma la información que mediante reglas de carácter general establezcan las autoridades fiscales correspondientes.

Entonces, no hay tal facilidad administrativa en materia de simplificación tributaria; a no ser que dicha “facilidad” sea a favor de la autoridad fiscalizadora, pues al no dictaminarse el contribuyente, la autoridad podrá válidamente ejercer sus facultades de comprobación directamente al contribuyente, además de que si no se cumple en tiempo y forma con la presentación de la información solicitada mediante reglas de carácter general, el contribuyente podría hacerse acreedor a multas por omisión o bien, por no haber presentado su dictamen para efectos fiscales en tiempo y forma.

Opción de no presentar dictamen

“Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas de simplificación tributaria”

El miércoles 30 de junio de 2010, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el “Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria”, en el que se dispuso entre otros aspectos, que los contribuyentes obligados a dictaminar fiscalmente sus estados financieros.

“Podrán optar por no presentar el dictamen, siempre que presenten la información en los plazos y medios, que mediante reglas de carácter general establezcan las autoridades correspondientes”.

Esta opción se sustentó en los argumentos consignados en los párrafos noveno y décimo del considerando del decreto, los cuales se citan a continuación:

Noveno párrafo.- El Dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, tiene un costo importante para los contribuyentes.

Décimo párrafo.- “Optar por no presentar el dictamen fiscal, les permitirá a los contribuyentes REORIENTAR los recursos que actualmente utilizan para cumplir con esa obligación a cubrir otras necesidades”.

Al respecto se realizó un profundo análisis del contenido del decreto y en especial de su considerando, del cual se derivan las siguientes Observaciones:

Primera Observación: noveno párrafo

En efecto, el dictamen fiscal tiene un costo importante, el cual se ha venido incrementando paulatinamente, como consecuencia de los requerimientos de mayor información, exigidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), que año con año han venido aumentando, lo que se tradujo en la utilización de un mayor número de horas hombre de nivel profesional, cuyo costo fue absorbido tanto por los contribuyentes, como por el Contador Público Registrado.

Segunda Observación: Décimo Párrafo

Aun cuando los contribuyentes opten por no presentar el dictamen fiscal, tienen la obligación de presentar la información que solicita el Servicio de Administración Tributaria (SAT), y para su elaboración, tendrán que REORIENTAR sus recursos hacia el pago de los honorarios de un personal profesional, altamente especializado (Firma de Contadores Públicos Independientes) al que le encarguen la preparación, reclasificación, verificación y presentación de la información financiera ante SAT en los medios y en los plazos que establezcan las autoridades, CON EL AGRAVANTE de que la responsabilidad profesional que as que asumía el Contador Público Independiente que dictaminaba, la asumirá el propio contribuyente.

Facilidad

Destaca de este Decreto la facilidad relativa al tema del Dictamen de estados financieros para efectos fiscales y del Seguro Social, en el sentido de que, manteniéndose su obligatoriedad, se ofrece la opción de que los contribuyentes puedan optar por no presentarlos por el ejercicio fiscal de 2010 y posteriores, siempre y cuando presenten la información (en los plazos y medios) que, mediante reglas de carácter general, establezcan las autoridades fiscales correspondientes.

Consideraciones

Como consideración para el otorgamiento de esta facilidad se explica en el Decreto que la estructura actual de nuestro sistema fiscal resulta, en algunos casos, compleja y onerosa, tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal.

También se explica que, derivado de un diagnóstico realizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) que tomó en consideración diversos estudios efectuados por organismos internacionales, así como por organizaciones y cámaras que agrupan a algunos sectores de contribuyentes de México, se advirtió que la complejidad mencionada provoca que los contribuyentes dediquen mayor tiempo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en comparación con otros sistemas tributarios.

Estos considerandos coinciden con lo que en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y en el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., han venido señalando en el sentido de que, por las diversas razones que en su momento han expresado, el esquema fiscal de nuestro país no es competitivo en el contexto internacional, por lo que todo aquello que efectivamente ayude a revertir esta limitante debe ser apoyado.

Alcance

En este momento no se conoce todavía cuál será la información y las reglas que deben establecer las autoridades fiscales para que un contribuyente pueda optar por la no presentación de los Dictámenes de referencia.

Tampoco se han precisado cuales serán los beneficios que podrán disfrutar aquellos contribuyentes que se dictaminen (devoluciones de saldos a favor en línea, mayor confianza en lo declarado, que se traduzca en menores revisiones, etcétera) ni las desventajas de aquellos que opten por no presentarlos (necesidad de comprobar lo declarado que se traduzca en más revisiones directas).

Además, existen imprecisiones en el Decreto que deberán ser aclaradas, como por ejemplo, la entrada en vigor de esta facilidad para los Dictámenes del Seguro Social.

Acciones

El mismo día que se emitió este Decreto se acordó con la SHCP y con el Servicio de Administración Tributaria (SAT) abrir de inmediato un proceso de comunicación, con objeto de que el IMCP tenga una participación directa en la determinación y precisión de los puntos indicados en el alcance.

REFLEXIONES

Es importante recordar que cada vez se toma más conciencia en la comunidad financiera y de negocios, de la importancia de contar con los Dictámenes de Estados Financieros emitidos por el Contador Público, no solamente para efectos fiscales sino también para efectos financieros, con independencia de que estos sean o no obligatorios.

Así lo demuestran los hechos, baste recordar que de los aproximadamente 90 mil dictámenes que para efectos fiscales se presentaron el último año, cerca de 30 por ciento fueron Dictámenes voluntarios.

Se considera importante no hacer especulaciones sobre la participación del Profesional, pues en tanto no se conozcan las reglas y la información que se requerirá, la relación con quienes se presta el servicio no cambia; se debe seguir asistiendo a los contribuyentes con la calidad que siempre lo han realizado, ya que están convencidos de que el dictamen fiscal ha generado una cultura en los empresarios mexicanos, que les da certeza en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y recibir una serie de beneficios que les otorga esta relación con los profesionales de la contaduría, entre los cuales están: I) Las recomendaciones para mejorar controles internos, II) observancia de las Normas de Información Financiera, III) la confianza que la opinión profesional le agrega a la información financiera que es fundamental para acceder a mejores condiciones crediticias y/o de aportaciones de capital, entre otros.

Por todo lo anterior, se advierte que, con independencia de la existencia de la alternativa de no presentar el Dictamen Fiscal, en la práctica la mayoría de los contribuyentes preferirán presentar voluntariamente el Dictamen Fiscal, por las ventajas reales que podrán obtener y por las desventajas que representará no hacerlo.

En adicción, los contribuyentes que no obtengan lo anterior tomaran la opción de no presentar el Dictamen Fiscal, seguirán requiriendo del apoyo de la Contaduría Pública para efectos de complementar la información que mediante reglas de carácter general se determine, como requisito para ejercer la opción que nos ocupa.

Estados financieros, la obligación de dictaminarlos por contador público autorizado no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación obliga a determinados contribuyentes a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

La anterior obligación no implica el ejercicio de ningún acto de fiscalización, entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos de lo dispuesto por el artículo 52 del ordenamiento legal citado se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes cuando, entre otros requisitos, el contador público emita conjuntamente con el dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, al hacerlo sólo se está dando cumplimiento a una obligación en la forma y términos exigidos por la norma legal, pero el dictamen no obliga a la autoridad, y hasta que ésta lo revisa hace uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42, fracción IV, del citado código. Por tanto, si la obligación aludida es ajena a las facultades de comprobación, no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional que se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas las formas de comprobación fiscal.