

A woman with long brown hair, wearing a dark blazer over a white shirt, is seated at a desk in an office. She is looking down at a document on a clipboard, holding a silver pen with a yellow tip. The desk is cluttered with various items: a laptop, a calculator, a spiral notebook, and several sheets of paper with blue bar charts. The background is softly blurred, showing office equipment and a window with light coming through. A semi-transparent dark grey banner is overlaid across the middle of the image, containing the title text. Two vertical red bars are positioned on the left side of the image, one near the top and one near the bottom.

COMENTARIOS SOBRE EL DICTAMEN FISCAL OBLIGATORIO

El pasado 8 de septiembre el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el Paquete Económico 2022, mismo que fue aprobado por el Congreso de la Unión y publicado el 12 de noviembre. El documento incluyó modificaciones relevantes a diversas disposiciones fiscales, encaminadas según la exposición de motivos, a combatir la evasión fiscal, simplificar el pago de las contribuciones y ampliar la base de contribuyentes.

De las reformas arriba señaladas, cobran especial interés las que se refieren al regreso del dictamen fiscal obligatorio y la responsabilidad del contador público que emite dicho dictamen. Dentro de la reforma comentada, se incluyeron cambios en el Código Fiscal de la Federación (CFF) en particular a los artículos 32-A, 52, 91-A y 96 de ese ordenamiento.

ANTECEDENTES



Con el propósito de resumir los cambios que con respecto al Dictamen Fiscal se adicionaron al CFF, podemos resaltar principalmente:

- a) **Obligatoriedad:** Mediante la reforma al artículo 32 A segundo párrafo del CFF, se establece la obligación de dictaminar los estados financieros en términos del 52 del mismo código; a las personas morales que hayan consignado en sus declaraciones ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) iguales o superiores a \$1,650,490,000 pesos en el ejercicio inmediato anterior.
- b) **Incremento del alcance y responsabilidad del Contador Público Inscrito (CPI).**- La reforma aprobada adicionó un tercer párrafo a la fracción III del artículo 52 para establecer como obligación del CPI que emite su dictamen de informar, si el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, conforme a las reglas de carácter general que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria.
- c) **Incremento de sanciones.** - Mediante reforma al primer párrafo del artículo 91 A y en congruencia a los cambios antes referidos, se amplía el alcance de la infracción por omisión a la obligación señalada en artículo 52 III, incluyendo ahora la de no informar las obligaciones aduaneras. Adicionalmente, en la redacción aprobada ya no se contempla que la omisión de informar sea producto de una falta de aplicación de la Normas Internacionales de Auditoría (NIA), si no que ahora es, en cualquier caso, incluso si se cumplió con dichas normas. Adicionalmente, se adiciona un tercer párrafo al artículo 96 con el objeto de señalar que el CPI que omita informa en términos del 52 fracción III puede ser señalado por el delito de encubrimiento y ser acreedor a una pena de 3 meses a 6 años de prisión.

COMENTARIOS

Es evidente que, como profesionistas y ciudadanos, debemos de apoyar cualquier medida que impulse la recaudación, combata la evasión fiscal y que además esté encaminada a hacer más eficiente el pago y cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La exposición de motivos, respecto a la obligatoriedad del dictamen fiscal señala (énfasis añadido):

“23. Establecimiento de la obligación respecto de ciertos contribuyentes para ser dictaminados por contador público inscrito

Se propone reformar el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, a efecto de establecer la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público inscrito, tratándose de las personas morales que se indican en dicha propuesta. Lo anterior, ante el incumplimiento que presentan algunos sectores de contribuyentes, respecto de la obligación de proporcionar la información referente a su situación fiscal, por lo que, como medida de control, es necesario establecer la obligación de que éstos dictaminen sus estados financieros, toda vez que la información es presentada de manera incompleta o con errores, por tal motivo y, como medida de control, es necesario establecer que para el cumplimiento de

su obligación fiscal se auxilien de un profesional, como es el contador público inscrito, para dictaminar sus estados financieros.

Esto, toda vez que el contador público inscrito actuará como un asesor de los contribuyentes que los guiará e incentivará en el estricto cumplimiento de esa obligación, sin que quede al arbitrio del contribuyente.”

Desafortunadamente el texto aprobado, resultó muy lejano del objetivo planteado en la exposición de motivos, y en su lugar se establece una responsabilidad excesiva al CPI a la vez que se le sanciona con particular severidad, dejando un lado la imagen del CPI como un asesor de negocios que incentive el cumplimiento fiscal.

El problema de esta cuestionable reforma reside en gran parte, a la falta de conocimiento por parte del Ejecutivo que preparó el mencionado Paquete Económico; del papel y ejercicio del ejercicio de la profesión de Contador Público auditor, en particular lo referente a las NIA. Asimismo, otro elemento que abonó a tan pobre trabajo legislativo, es la orientación sancionadora sin sustento y conocimiento legal.

Respecto del primer punto, la reforma aprobada pone en serio riesgo el ejercicio profesional del CPI al generar una obligación de fiscalización directa que se desvía del propósito mismo del dictamen de estados financieros. En la iniciativa se plantea el dictamen fiscal como una herramienta de fiscalización para la autoridad, pero en la redacción aprobada se le añaden al CPI obligaciones que trascienden su actuar profesional, buscando convertirlo de facto, en un investigador de probables delitos fiscales.

El objetivo de la emisión de un dictamen de estados financieros es en primer lugar la de emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera. Dicha opinión se basa en una metodología establecida siguiendo las NIA que regulan la capacidad, independencia y objetividad del CPI. En este caso, con las modificaciones ya vigentes se atenta contra la independencia del CPI al erosionar la objetividad e independencia necesaria con la que realiza su trabajo. Al imponer tan severas sanciones por omisiones o actos que pudieran conformar un delito fiscal o falta de pago de contribuciones que no le son atribuibles, es difícil lograr un nivel satisfactorio de independencia en su trabajo y lo obliga a reorientar su labor a la de un fiscalizador directo.

Por otro lado, es evidente que la emisión y preparación de un dictamen por parte del CPI tiene como objetivo esencial el de emitir una opinión sobre la información financiera y que durante su trabajo pueden existir limitaciones técnicas inherentes, por lo que el trabajo del auditor no debe orientarse a la detección y revelación de contribuciones omitidas por su cliente.

Desde el punto de vista legal, la redacción no contempla que de acuerdo al artículo 21 constitucional, solamente el Ministerio Público (MP) puede investigar delitos:

" Artículo 21.- La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función. El ejercicio de la acción penal ante los tribunales corresponde al Ministerio Público. "

Lo anterior no regresa al punto sobre la capacidad y objetivo de la emisión de un dictamen por parte del CPI. El CPI no tiene la capacidad técnica (no es abogado ni MP) y además se le adiciona la verificación de contribuciones aduaneras además de las fiscales, lo cual empeora el panorama; pues el CPI no es experto en el ámbito aduanero.

Finalmente, el artículo 96 del CFF señala

“**Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:**

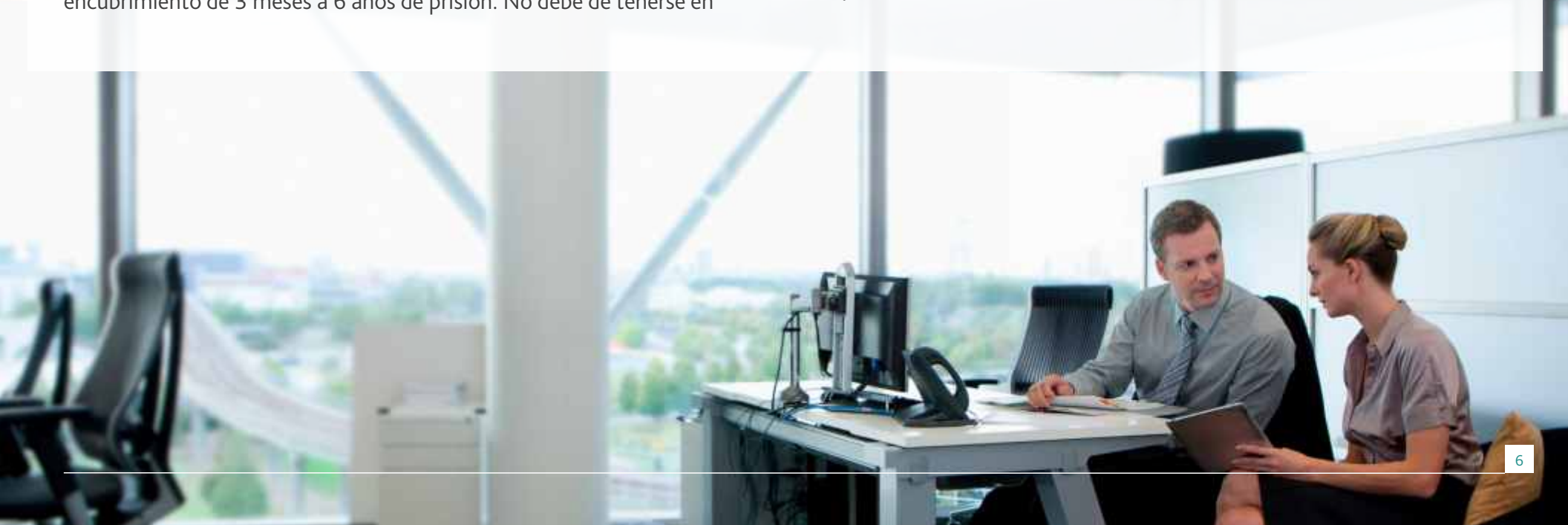
I...

III. Cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito sin haberlo informado en términos del artículo 52, fracción **III**, tercer párrafo de este Código.”

La fracción **III** recién adicionada vulnera de manera importante el trabajo del CPI y su reputación, pues lo amenaza con una pena por encubrimiento de 3 meses a 6 años de prisión. No debe de tenerse en

cuenta que de acuerdo al artículo 60 del Código Penal Federal, los delitos fiscales que incluye el encubrimiento sólo pueden ser imputables cuando se cometen de forma dolosa.

El dolo se puede definir como la realización de una acción que suponga un daño o perjuicio a otro, debiendo realizarse dicha acción de manera voluntaria. El dolo consiste esencialmente en cometer un delito de manera deliberada, con intencionalidad y sabiendo las consecuencias que puede traer consigo dicho acto delictivo. Al ubicar la omisión señalada en el artículo 96, la autoridad debe de probar que el CPI actuó con dolo, lo cual es difícil de probar si no se cuentan con evidencias sólidas, que sin embargo al ser llevadas ante un tribunal; generan un afectación y desprestigio al CPI aun y cuando finalmente logre desvirtuar la presunción de encubrimiento.



CONCLUSIÓN

El dictamen de estados financieros, así como el dictamen fiscal, efectivamente pueden ser una excelente herramienta de fiscalización que dé certeza a la autoridad y que sirva de apoyo al contribuyente para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Lo anterior siempre que se respete la normatividad y campo de ejercicio de la profesión de Contador Público, reconociendo la solidez que emanan de una profesión sólida y un marco establecido claramente en la NIA.

Por el contrario, la reforma tiene un objetivo sancionador difícil de sustentar legalmente que, sin embargo, erosiona la independencia del CPI y afecta la relación con el contribuyente. Parecería que no es la mejor forma de incentivar en un marco de respeto a las leyes y el ejercicio de la profesión, el correcto cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales como ciudadanos. Esperamos que se vuelva a analizar estos cambios para valorarlos y darles una orientación más eficiente.





AUTOR:

C.P.C. JAIME ZAGA HADID

Socio Director Nacional de Impuestos
BDO México Oficina CDMX

PARA MÁS INFORMACIÓN:

mkt@bdomexico.com

BDO 2021 ESTADÍSTICAS GLOBALES

BDO INTERNACIONAL

INGRESOS GLOBALES

US\$11.8

MIL MILLONES



10.8%
(tipo de cambio constante)*

164

PAÍSES &
TERRITORIOS



1,714

OFICINAS



SEDE GLOBAL

95,414

6.8% Incremento anual

PROMEDIO GLOBAL
PROFESIONAL
PROPORCIÓN

**SOCIOS
A STAFF**

1 A 10

PRESENCIA NACIONAL

**BDO
MÉXICO**



Colaboradores
+ 800

NUMERO DE
oficinas

8



**LOCAL
OFFICES**

CIUDAD DE MÉXICO
LAGO ALBERTO (CDMX)
CIUDAD JUÁREZ
GUADALAJARA
HERMOSILLO
MONTERREY
MAZATLÁN
TIJUANA



PARA MÁS INFORMACIÓN:

LÍDERES POR NUESTRO SERVICIO EXCEPCIONAL AL CLIENTE THE LEADER FOR EXCEPTIONAL CLIENT SERVICE

BDO Castillo Miranda es la quinta firma de contadores públicos y consultores a nivel mundial. Ponemos a su alcance soluciones de negocio en las áreas de Auditoría, Control Financiero (BSO), Consultoría Fiscal, Gobierno Corporativo y Riesgos, Investigaciones Forenses, Ciberseguridad, Finanzas Corporativas, Tecnologías de la Información, Consultoría en Hotelería y Turismo, Desarrollo Organizacional y Comercio Exterior y Aduanas.

Contáctenos hoy mismo o visite nuestro sitio web para obtener asesoría personalizada.

BDO Castillo Miranda is the world's fifth largest accounting and consulting network. We offer business solutions in Assurance, BSO, Tax Consulting, Corporate Governance and Risk Consulting, Forensic Investigations, Cybersecurity, Corporate Finance, Information Technologies, Hotel and Tourism Consulting, Organizational Development and International Trade and Customs.

Contact us or visit our website for personalized assistance.

Teléfono: +52 (55) 8503 4200

 @bdomexico

 BDO Mexico

 BDOCareers

www.bdomexico.com

BDOMX2022

© 2022 Castillo Miranda y Compañía, S. C. (BDO México) es una sociedad civil mexicana de contadores públicos y consultores de empresas, miembro de BDO International Limited, una compañía del Reino Unido limitada por garantía, y forma parte de la red internacional de firmas independientes de BDO.

© 2022 Castillo Miranda y Compañía, S. C. (BDO Mexico), a Mexican firm of public accountants and business consultants is a member of BDO International Limited, a UK company limited by guarantee, and forms part of the international BDO network of independent member firms. BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms.