



## Análisis de las implicaciones a Independencia derivado de las modificaciones a las disposiciones del Dictamen Fiscal

### Antecedentes

En la reforma fiscal para 2022, se ha establecido en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) que el dictamen fiscal sea obligatorio para las personas morales que tributen en título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y cuyos ingresos acumulables del ejercicio anterior superen los \$1,650,490,600.00 pesos, así como aquellas que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores.

Por otra parte, se reformaron los artículos 52, fracción III, 91-A y 96 del CFF, para incluir lo siguiente:

**Artículo 52, fracción III.-** “[...] Cuando derivado de la elaboración del dictamen el contador público inscrito tenga conocimiento de que 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, deberá informarlo a la autoridad fiscal, de acuerdo con las reglas de carácter general que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria.”

*Párrafo adicionado DOF 12-11-2021*

**Artículo 91-A.-** Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme, así como cuando omita denunciar que 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 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52, fracción III, tercer párrafo de este Código. No será considerada como infracción la omisión de la denuncia por parte del contador público tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías.

*Párrafo reformado DOF 12-11-2021*



No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 10% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 15%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.

**Artículo 91-B.** Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará la suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I de este Código por un periodo de tres años.

**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. [...]
- II. [...]
- 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.

*Fracción adicionada DOF 12-11-2021*

El encubrimiento a que se refiere este Artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

### **Cuestionamiento para Independencia**

Requerir al Contador Público auditor que informe a la autoridad fiscal cuando, durante la elaboración del dictamen fiscal que realice, identifique que el contribuyente ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, ¿generaría una amenaza a su independencia?

### **Análisis Técnico**

El siguiente análisis se realiza considerando lo establecido en las Disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación (CFF), el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), el Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales del International Ethics Standards Board for Accountants (Código IESBA) y el Código de Ética Profesional, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Código de Ética del IMCP).



## Código Fiscal de la Federación (CFF)

De conformidad con lo estipulado por el CFF, los dictámenes fiscales deben ser realizados por Contadores Públicos inscritos en el registro de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria (SAT). **El dictamen fiscal debe formularse de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del CFF, las reglas particulares que para tal efecto emita el SAT y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público**, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de los mismos (artículo 52, fracción I), y el Contador Público debe emitir, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del CFF y la RMF. Adicionalmente, en dicho informe, el Contador Público debe señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF. Y, cuando derivado de la elaboración del dictamen, el Contador Público inscrito tenga conocimiento de que el contribuyente ha **llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal**, deberá informarlo a la autoridad fiscal, de acuerdo con las reglas de carácter general que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria. (Artículo 52, fracción III)

En adición, en el artículo 91-A del mismo CFF, menciona que son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los Contadores Públicos de conformidad con el artículo 52 del CFF, **el que el Contador Público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo**, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, **y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales** en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme, **así como cuando omita denunciar que 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 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF**. No será considerada como infracción la omisión de la denuncia por parte del Contador Público, tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías. Este mismo artículo también establece que no se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente. **Es importante mencionar que el artículo 91-B indica que** al Contador Público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A del CFF, se le aplicará una multa de 10 a 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, **sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen**.



## Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF)

De conformidad con el artículo 60 del RCFF, para los efectos del artículo 52, fracción II del CFF, el Contador Público inscrito deberá **cumplir con las normas de auditoría vigentes a la fecha de presentación del dictamen** y estará impedido para formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, dictámenes de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, por afectar su independencia e imparcialidad, en los casos que menciona dicho artículo, que a grandes rasgos se refiere a disposiciones de independencia personal y de servicios.

## Normas de auditoría aplicables en México

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), miembro de la International Federation of Accountants (IFAC), decidió que se adoptaran las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que iniciaron a partir del 1 de enero de 2012. Con esta decisión, se sustituyó el uso de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGAS). Por consiguiente, las normas de auditoría vigentes en México son las NIA.

De conformidad con la NIA 200 (Objetivos globales del Auditor Independiente y realización de la Auditoría), apartado 11, los objetivos globales del auditor en la realización de la auditoría de estados financieros son:

- a. La obtención de una seguridad razonable\* de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección \*\*material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
- b. La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

La seguridad razonable, en el contexto de una auditoría de estados financieros, es un grado de seguridad alto, aunque no absoluto y la incorrección es una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

El apartado 14 de la NIA 200 indica que el auditor debe cumplir los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de



estados financieros y refiere a los apartados A14-A17, los cuales mencionan que **los auditores están sujetos a los requerimientos de ética contenidos en las partes A y B del Código del International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)** relativos a la auditoría de estados financieros, así como los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

Asimismo, el párrafo A15 de las NIA menciona que la parte A del Código del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales que el auditor debe cumplir según el Código del IESBA son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad; y
- (e) comportamiento profesional.

En el párrafo A16 de las NIA, se menciona que la independencia según el Código del IESBA, comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del auditor, con respecto a la entidad, salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión. La independencia mejora la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

El párrafo A23 de las NIA establece que el juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.



- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

Y el párrafo A24 de las NIA indica que lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

### Código IESBA/ Código de Ética del IMCP

6

El Código de Ética es aplicable a todos los Contadores Públicos y destaca que: “Una marca distintiva de la profesión contable es la aceptación de su responsabilidad de servir al interés público. La responsabilidad del Contador Público no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un determinado cliente, o de la entidad para la que trabaja.” (Código IESBA/IMCP 100.1 E1).

Para lograr servir al interés público deberá cumplir con los principios fundamentales que se describen a continuación (R110.2 y Sección 110 Código IESBA/IMCP):

Los cinco principios fundamentales de ética para los Contadores Públicos son los siguientes:

- (a) Integridad: ser honrado y honesto en todas las relaciones profesionales y de negocios.
- (b) Objetividad: no comprometer los juicios profesionales o de negocios debido a prejuicios, conflictos de interés o influencia indebida de terceros.
- (c) Diligencia y competencia profesionales:
  - i. Lograr y mantener el conocimiento y las habilidades profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes, basados en las normas técnicas y profesionales actuales y la legislación aplicable; y
  - ii. Actuar con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables.
- (d) Confidencialidad: respetar la confidencialidad de la información adquirida como resultado de las relaciones profesionales y de negocios, por lo tanto, no revelar dicha información a terceros sin la autorización apropiada y específica, a menos que haya un derecho u obligación legal o profesional de hacerlo, ni usar la información para provecho personal o de terceros.
- (e) **Comportamiento profesional: cumplir con las leyes y regulaciones aplicables y evitar cualquier comportamiento que el Contador Público sepa o deba saber que podría desprestigiar a la profesión.**

Por otra parte, se identifican las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, como sigue:



Las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales de ética se clasifican en una o más de las siguientes categorías (Código IESBA/IMCP 120.6 A3):

- Amenaza de interés personal: la amenaza de que un interés financiero o de otro tipo influya de manera inapropiada en el juicio o el comportamiento de un Contador profesional;
- Amenaza de auto-revisión: la amenaza de que un Contador profesional no evaluará apropiadamente los resultados de un juicio previo hecho; o una actividad realizada por el Contador, o por otra persona dentro de la firma u organización empleadora del Contador profesional, en la que el Contador se basará al formarse un juicio como parte de proporcionar una actividad actual;
- Amenaza de abogar por algo: la amenaza de que un Contador profesional promoverá la posición de un cliente o de la organización empleadora hasta el punto de que la objetividad del Contador se vea comprometida;
- Amenaza de familiaridad: la amenaza de que debido a una relación prolongada o cercana con un cliente u organización empleadora, un Contador profesional será demasiado compasivo con sus intereses o muy permisivo su trabajo; y
- Amenaza de intimidación: la amenaza de que un Contador profesional se vea disuadido de actuar objetivamente debido a presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el Contador.

A continuación, se enlistan ejemplos de hechos y circunstancias que podrían crear amenazas para un Contador profesional al realizar un servicio (Código IESBA/IMCP 300.6 A1):

(a) Amenazas de interés personal:

- Un Contador Público que tiene un interés financiero directo en un cliente.
- Un Contador Público que cotiza honorarios bajos para obtener un nuevo acuerdo y los honorarios son tan bajos que podría ser difícil realizar el servicio profesional de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables por ese precio.
- Un Contador Público que tiene una estrecha relación comercial con un cliente.
- Un Contador Público que tiene acceso a información confidencial que podría ser utilizada para beneficio personal.
- Un Contador Público que descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional previo realizado por un miembro de la firma del Contador.

(b) Amenazas de auto-revisión:

- Un Contador Público que emite un informe de aseguramiento sobre la efectividad de la operación de los sistemas financieros después de implementar dichos sistemas.



- Un Contador Público que preparó los datos originales utilizados para generar registros que son la materia objeto del trabajo de aseguramiento.
- (c) Amenazas de interceder por el cliente:
- Un Contador Público que promueve o participa en los intereses de un cliente.
  - Un Contador Público que actúa como abogado en nombre de un cliente en litigios o disputas con terceros.
  - Un Contador Público cabildeando a favor de la legislación en nombre de un cliente.
- (d) Amenazas de familiaridad:
- Un Contador Público que tiene un familiar cercano o inmediato que es miembro del consejo de administración o funcionario del cliente.
  - Un miembro del consejo de administración o funcionario del cliente, o un empleado en posición de ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto del trabajo, que recientemente se desempeñó como socio del trabajo.
  - Un miembro del equipo de auditoría que tiene una prolongada asociación con el cliente de auditoría.
- (e) Amenazas de intimidación:
- Un Contador Público amenazado con ser despedido del trabajo de un cliente o la firma debido a un desacuerdo sobre un asunto profesional.
  - Un Contador Público que se siente presionado a aceptar el juicio de un cliente porque el cliente tiene más experiencia en el asunto en cuestión.
  - Un Contador Público informado de que una promoción planificada no ocurrirá a menos que esté de acuerdo con un tratamiento contable inapropiado.
  - Un Contador Público que, habiendo aceptado un regalo significativo de un cliente, es amenazado con hacer pública la aceptación de ese regalo.

En la Sección 400 Aplicación del marco conceptual a la independencia en los trabajos de auditoría y revisión, el Código IESBA establece que es de interés público y el Código requiere que los Contadores Públicos en la práctica independiente sean independientes al realizar auditorías o revisiones (Código IESBA/IMCP 400.1)

La independencia está vinculada a los principios de objetividad e integridad. Comprende:

- a) Independencia mental: el estado mental que permite la expresión de una conclusión sin verse afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo así a una persona actuar con integridad, y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional.





- b) Independencia en apariencia: evitar hechos y circunstancias que sean tan importantes que un tercero razonable e informado probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo de auditoría se ha visto comprometida.

El Código IESBA establece en el párrafo 400.80 A2 que la importancia y el impacto de un incumplimiento en la objetividad y la capacidad de la firma para emitir un informe de auditoría dependerán de distintos factores, entre ellos: el alcance de las amenazas de interés personal, de interceder por el cliente, de intimidación o de otras amenazas originadas por el incumplimiento. Sin embargo, también establece en el párrafo 400.80 A3 que, dependiendo de la importancia del incumplimiento, los ejemplos de acciones que la firma podría considerar para enfrentar satisfactoriamente el incumplimiento incluyen:

- Asignar personas diferentes para llevar a cabo una revisión adicional del trabajo de auditoría afectado o para volver a realizar ese trabajo en la medida necesaria.
- Recomendar que el cliente de auditoría contrate a otra firma para revisar o volver a realizar el trabajo de auditoría afectado en la medida necesaria.

Y de conformidad con el párrafo R400.81, si la firma determina que no se pueden tomar medidas para enfrentar las consecuencias del incumplimiento de manera satisfactoria, la firma debe informar a los encargados del gobierno corporativo lo antes posible y tomará las medidas necesarias para dar por terminado el trabajo de auditoría de conformidad con los requerimientos legales o regulatorios aplicables. Cuando el dar por terminado el trabajo antes de su conclusión no esté permitido por leyes o regulaciones, la firma deberá cumplir con los requerimientos de reportar o divulgar.

Por otra parte, la Sección 360 del Código de Ética del IMCP señala: “Se crean amenazas de intimidación y de interés personal sobre el cumplimiento de los principios de integridad y comportamiento profesional cuando un Contador Público se da cuenta de un incumplimiento o sospecha de incumplimiento de leyes y regulaciones” y “[...] orienta al Contador en la evaluación de las implicaciones del asunto y los posibles cursos de acción cuando responde al incumplimiento o sospecha de incumplimiento...”.

Es importante señalar que el Código de Ética del IMCP, contempla la “Sección 800 Informes sobre estados financieros de propósito especial que incluyen una restricción en uso y distribución (trabajos de auditoría y revisión)”, la cual debe ser considerada para el análisis que nos ocupa.

El Código de Ética del IMCP y Código del IESBA mantienen la misma estructura y contenido en cuanto a las referencias indicadas, por lo que no se realiza una evaluación por separado. Por consiguiente, entiéndase que el análisis hecho sobre el Código del IESBA es el mismo que se haría acerca del Código de Ética del IMCP.



## Conclusiones

Con base en el análisis anterior, se concluye lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto en el CFF y en el RCFF, el dictamen fiscal debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría, en el caso de México se aplican las Normas Internacionales de Auditoría, las cuales establecen que la Independencia del Auditor estará definida con base en las disposiciones del Código IESBA, el cual enuncia que el auditor debe ser independiente en hecho y apariencia del cliente de auditoría. Asimismo, menciona las cinco amenazas a la Independencia que el auditor debe vigilar no incumplir: 1) Amenaza de interés personal, 2) Amenaza de auto-revisión, 3) Amenaza de interceder por el cliente, 4) Amenaza de familiaridad y 5) Amenaza de intimidación.

Con base en el análisis de los ejemplos citados por el propio Código IESBA, mencionados en la sección Código IESBA/Código de Ética del IMCP de este documento, consideramos que requerir al Contador Público auditor que informe a la autoridad fiscal cuando, durante la elaboración del dictamen que realice, identifique que el contribuyente ha incumplido con disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, y, que de no hacerlo estaría sujeto a penalizaciones como sería la suspensión de su registro o hasta 6 años de prisión, no es ni representa una amenaza a su independencia, ya que en diversas regulaciones a las que está sujeto su trabajo como auditor, se establecen penalizaciones, sin que exista un problema en lo que respecta a su independencia. Por lo tanto, el Contador Público debe realizar su trabajo asegurando el cumplimiento de las normas que rigen su actuación y tomando las debidas competencias y diligencias profesionales, cuidando en su comportamiento profesional el cumplimiento de todas las leyes y regulaciones, y no actuando de manera que pueda desacreditar la profesión.

Adicionalmente, ante cualquier potencial amenaza que se presente en la ejecución del trabajo, el Contador Público registrado deberá, con base en lo indicado en el Código IESBA, aplicar, dependiendo de su importancia, los lineamientos establecidos en el Código IESBA, los cuales le permiten al Contador Público determinar el curso de acción considerando los hechos y circunstancias.

En resumen, y considerando lo anteriormente expuesto, no existe una amenaza de la independencia para el Contador Público que emita dictamen fiscal siguiendo las normas internacionales de auditoría y los lineamientos establecidos en el Código IESBA.

A su vez, el párrafo R400.81 del Código IESBA menciona que si los Contadores Públicos registrados determinan que no se pueden tomar medidas para enfrentar las consecuencias del incumplimiento de manera satisfactoria, estos deberán informar a los encargados del gobierno corporativo lo antes posible y deberán tomar las medidas necesarias para dar por terminado el trabajo de auditoría de conformidad con los requerimientos legales o regulatorios aplicables. Cuando el dar por terminado el trabajo antes de su conclusión no



esté permitido por leyes o regulaciones, los Contadores Públicos registrados deberán cumplir con los requerimientos de reportar o divulgar.

**Comisión de Ética**  
**Abril de 2022**

11

### Referencias técnicas usadas

Código Fiscal de la Federación

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

<https://www.sat.gob.mx/normatividad/12922/reglamentos->

Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales, emitido por el International Ethics Standards Board for Accountants (Código IESBA)

<https://www.iesbaecode.org/guide-to-the-code.html>

Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Código del IMCP)

<https://drive.google.com/file/d/1khnoPLdgleN0lZulms5q7dboy2VrIYUz/view?usp=sharing>