

Contaduría

pública



Causas y
acciones
sobre actos
administrativos
impositivos



Instituto Mexicano de
Contadores Pùblicos

ISSN 2594-1976

Año 49-577-SEPTIEMBRE 2020

Entrevista

Victorino Rojas Rivera

Magistrado de Circuito en Michoacán



MENSAJE DE LA PRESIDENCIA



La reforma fiscal 2020 tiene dos principales objetivos: 1) la adopción de ciertos lineamientos internacionales, tales como las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y 2) la implementación de medidas tendentes a incrementar las facultades de las autoridades fiscales.

Por su parte, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) implementó el ABC dentro de sus objetivos, que consiste en Aumentar la recaudación, Bajar la evasión y elusión fiscal y Combatir la corrupción.

Derivado de lo anterior, entre las reformas fiscales 2020 respecto a la acción 12 de BEPS, en la cual se reconoce que la falta de información completa y relevante sobre estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los retos que se encuentran en el mundo, se incorporó en el Código Fiscal de la Federación (CFF) la "Revelación de esquemas reportables", que consiste en información que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus facultades

y que, si las conoce de forma previa a su implementación, podrá evaluar su viabilidad y hará conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, y así dar mayor seguridad jurídica a los mismos, ya que sabrá el criterio de la autoridad y, en su caso, podrán ejercer los medios de defensa adecuados para controvertir dicho criterio.

Otra de las modificaciones en el CFF es la reestructura de cuatro apartados al artículo 27, con la finalidad de que se identifique de manera más sencilla a los sujetos obligados a inscribirse en el RFC, así como sus obligaciones y las facultades de la autoridad, cuyo objetivo es conocer la situación real de los contribuyentes y, en su caso, si están realizando operaciones simuladas.

También en el ejercicio de sus facultades de comprobación, se incorporó el artículo 5-A al CFF, en el que las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias de este.

La presente edición de nuestra revista *Contaduría Pública*, denominada "Causas y acciones sobre actos administrativos impositivos", contiene temas de gran interés además de los que he citado, como lo son: el potencial de la información digital, reasignación del presupuesto por orden del Poder Judicial: un modelo inédito de amparo presupuestal y fiscal, importancia del Informe de Auditoría Forense para deducir las cantidades perdidas por fraude en las empresas, así como la información financiera por COVID-19 y la NIC 36.

Por lo anterior, felicito a la Región Noroeste del IMCP y al C.P.C. José David Nozato Salazar por la coordinación del Dossier de la revista *Contaduría Pública*. Estoy segura de que estos artículos enriquecerán el bagaje de nuestros lectores y, en especial, de los integrantes de la comunidad contable del país.

C.P.C. Y MTRA. DIAMANTINA PERALES FLORES
PRESIDENTE DEL CEN DEL IMCP



CONTPAQi®
Contabilidad

Con **este sistema** podrás obtener la información actualizada de los CFDI y agilizar todos los procesos de tu negocio para cumplir en tiempo y forma con tus obligaciones fiscales.

Para mantener en orden tu información fiscal y financiera

Cuentas con CONTPAQi

Solicita una demostración
33 38180911 Opc. 3

www.contpaqi.com



Instituto Mexicano de
Contadores Pùblicos



<https://convencion.imcp.org.mx/>

Beneficio

Constancia de participación con validez para la Norma de Desarrollo Profesional Continuo

IMCP se une a la tendencia global de celebrar eventos virtuales y trae para ti

El evento anual
más importante de la
Contaduría Pública

¡Nos vemos el 22 y 23 de octubre de 2020!



Cuotas de inscripción

General	\$1,000*
Estudiantes	\$ 250*

*No incluyen IVA

Reto
97 Convención Online

<https://www.youtube.com/watch?v=7jKpTBt7yrA>

Paso 1: Graba un video con tu celular, en posición horizontal, con duración de 1 minuto.

Paso 2: Sube el video a Facebook y etiqueta a @IMCP y a 5 personas más que hayas nominado para que cumplan el reto.

No olvides incluir los hashtags:
#Reto97ConvencionOnline **#IMCP**



Patrocinado por

CONTPAQ



<https://www.facebook.com/ConvencionIMCP>

Irma García: convencion@imcp.org.mx
Aide Chávez: achavez@imcp.org.mx





CONTENIDO

Dossier

10 El potencial de la información digital

14 La reasignación del presupuesto por orden del Poder Judicial
Un modelo inédito de amparo presupuestal y fiscal

20 Esquemas reportables

26 Apartado C del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación

28 Entrevista
Víctorino Rojas Rivera

34 Importancia del Informe de Auditoría Forense para deducir las cantidades perdidas por fraude en las empresas

38 Razón de negocios y retos para las PyMES ante la nueva fiscalización

42 Presunción de operaciones simuladas
¿Es posible desvirtuarla?

46 Información financiera por COVID-19 y la NIC 36

MISCELÁNEO

52 Enseñanza de la Contaduría: expectativas

54 El informe anual integrado ¿agrega valor?

COMISIONES

60 CONAA
65 aniversario de la CONAA
A la comunidad de negocios

62 AMDAD
Pro bono en la Contaduría
Su potencial virtuoso en tiempos de crisis

64 Síndicos
Cartas invitación de otras unidades desconcentradas

65 IMCE
Índice de julio

COLUMNAS

66 Temas selectos para PyMES
Cómo sobrevivir al COVID-19 según las PyMES

67 Academia
Las prácticas más utilizadas para cocinar los libros

COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores	PRESIDENTE
C.P.C. y Dra. Laura Grajeda Trejo	VICEPRESIDENTE GENERAL
C.P., Dra. y PCCAG Ludivina Leija Rodríguez	VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN
C.P.C., Dr. y PCNIF Miguel Ángel Cervantes Penagos	VICEPRESIDENTE DE LEGISLACIÓN
Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez	VICEPRESIDENTE DE DOCENCIA
C.P.C., Mtro. y PCCAG Alejandro Álvarez González	VICEPRESIDENTE DE SECTOR GUBERNAMENTAL
C.P.C. Arturo Salvador Reyes Figueroa	VICEPRESIDENCIA DE SECTOR EMPRESAS
C.P.C. y Mtro. Juan Pascual Felipe de Jesús Martínez Tizcareño	VICEPRESIDENTE DE PRÁCTICA EXTERNA
P.C.FI y Lic. Héctor Amaya Estrella	VICEPRESIDENTE DE FISCAL
C.P.C., Dra. y PCF Sylvia Meljem Enriquez de Rivera	VICEPRESIDENTE DE ASUNTOS INTERNACIONALES
C.P.C. y Mtro. Leobardo Meraz Barragán	VICEPRESIDENTE DE APOYO A FEDERADAS
C.P.C. y P.C.CA. Israel Nava Ortega	VICEPRESIDENTE DE CALIDAD DE LA PRÁCTICA PROFESIONAL
C.P.C. y PCCGA Ramiro Ávalos Martínez	SECRETARIO

COMISIÓN DE REVISTA

C.P. y Dr. Moisés Alcalde Virgen	PRESIDENTE
C.P.C. y P.C.FI Arturo Luna López	VICEPRESIDENTE
C.P.C. y M.I. José David Nozato Salazar	COORDINADOR DOSSIER

C.P.C. y M.A. José de la Fuente Molina	C.P.C. y Dr. Javier Elliott Olmedo Castillo
L.C. y M.A. Emilia del Carmen Díaz Solís	C.P.C. Francisco Javier Orozco Bendímez
L.C. y M.F. Bernardo Alid Espinoza Urzúa	Lic. César Adrián Oyervides Vaquera
C.P.C. Reyna Edith Guevara Servín	Dr. Carlos Enrique Pacheco Coello
C.P.C. Jorge Luis López Ayala	C.P.C. Sergio Quezada Quezada
C.P.C. Fernando Medrano Vásquez	C.P.C. Cristal Rojas Munive
C.P.C., Dra. y PCF Sylvia Meljem Enríquez de Rivera	L.C.P. y PCDFI Rolando Silva Briceño
C.P.C. Fidel Moreno de los Santos	L.C.P. Alma Elisa Ramírez Cano
C.P.C. Christian Natera Niño de Rivera	C.P.C. y M.D.F. Santiago de Jesús Rejón Delgado
C.P.C. y M.I. José David Nozato Salazar	C.P.C. y E.F. Héctor Vázquez González
C.P.C. Armando Nuricumbo Ramírez	

EDITORIAL

Azucena García Nares	Eduardo Martín Sosa Uraga
GERENTE EDITORIAL	PRODUCCIÓN
José Luis Raya Cruz	5552676449
COORDINADOR DE DISEÑO	Eugenio Alejandro Cruz Sánchez
Norma Berenice San Martín López	María Antonieta Oliver Morales
COORDINADORA EDITORIAL	Belen Gil Carmona
Nicolás M. Centeno Bañuelos	Marcos Agustín Serrano
Rubén Lara Corona	ANUNCIOS IMCP
CORRECCIÓN DE ESTILO	Shutterstock® Images
	BANCO DE IMÁGENES

COMERCIAL

Héctor Benavides Castillo
5552676449
hbabenavides@imcp.org.mx

Contaduría Pública* es una publicación mensual editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). Domicilio en: Bosque de Tabachines 44, Fracc. Bosques de las Lomas, 11700, Ciudad de México, tel. 55 5267 6400, www.imcp.org.mx. Editora responsable: Azucena García Nares. Reserva de derechos al uso exclusivo 04-1990-00000001609-102, ISSN (versión digital) 2594-1976, ISSN (versión impresa) 1870-4883, otorgados por el Instituto Nacional del Derecho de Autor. Límitud de título Núm. 172 y Líitud de Contenido Núm. 995, ambos otorgados por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Autorización para publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano No. 0130972 con fecha 26 de septiembre de 1972. Circulación auditada por el Instituto Verificador de Medios, A.C. 07/31.

El IMCP considera sus fuentes como confiables y verifica los datos que aparecen en su contenido en la medida de lo posible, pudiendo generar errores o variaciones en la precisión de los mismos, por lo que los lectores utilizan esta información bajo responsabilidad propia. El contenido de los artículos no refleja necesariamente la opinión o postura del editor. El IMCP investiga sobre la seriedad de sus anunciantes sin responsabilizarse por las ofertas, productos y servicios relacionados con sus espacios publicitarios. Todos los derechos reservados. © Copyright 2020 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Queda estrictamente prohibida la reproducción total o parcial de los contenidos e imágenes de la publicación sin previa autorización por escrito del IMCP; incluyendo cualquier medio electrónico o magnético. Para referencia en medios periodísticos será suficiente con citar la fuente.

Folio 78/2019-2020. Webinars de IFAC sobre prácticas en la calidad de la auditoría.

Folio 79/2019-2020. Comisión Orientadora de Elecciones (COE) del IMCP. Nombres de candidatos propuestos para cargos en el Comité Ejecutivo Nacional.

Folio 80/2019-2020. IMSS-Boletín de Prensa No. 4742020 "Convenio de Pagos en Parcialidades vía remota".

Folio 81/2019-2020. 97 Asamblea-Convención Nacional Online CDMX. Enfrentando retos, creando oportunidades.

Folio 82/2019-2020. Información de los asociados que cumplieron en tiempo y forma con la Manifestación de la Norma de Revisión de Control de Calidad 2020.

Folio 83/2019-2020. Nueva publicación de IFAC sobre PyMES.

Folio 84/2019-2020. Invitación a capacitación previa a designación de Despachos para dictaminar estados financieros de Entidades Paraestatales y del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro.

Folio 85/2019-2020. INFONAVIT "Programa de descuentos por pago anticipado de los acreditados".

Folio 86/2019-2020. Segunda Junta de Gobierno 2019-2020.

Folio 87/2019-2020. Modificación a los artículos 3.19 y 3.20 del Reglamento de la NDPC.

Folio 88/2019-2020. IFAC. Encuesta de opinión. Solución a la Publicación Digital y Retroalimentación de usuarios de IAASB, IPSASB.

Folio 89/2019-2020. Presentaciones Web de IFAC sobre consideraciones prácticas en la calidad de la auditoría.

Folio 90/2019-2020. Reglas generales para dictaminar la determinación y pago del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal en el Estado de México.

Folio 91/2019-2020. Evento virtual CINIF. La Nueva Norma de Arrendamientos, sus Interpretaciones y Orientaciones.

Causas y acciones sobre actos administrativos impositivos

Para la Región Noroeste del Instituto Mexicano de Contadores Pùblicos, A.C. (integrada por 10 Federadas en cuatro estados de la Repùblica Mexicana), es un privilegio participar en la revista *Contaduría Pública* del IMCP con artículos relativos a las causas y acciones sobre actos administrativos impositivos. En la actualidad, estos temas son de gran interés no solo para el estudiosos del derecho fiscal, tambièn para los Contadores y los jóvenes que son parte importante del desarrollo y el futuro de la profesión.

Debido a que nuestra legislación fiscal vigente es compleja, llena de vacíos e inconsistencias y con diversidad de interpretaciones, los artículos aquí publicados nos ayudan a comprender algunos temas fiscales de actualidad.

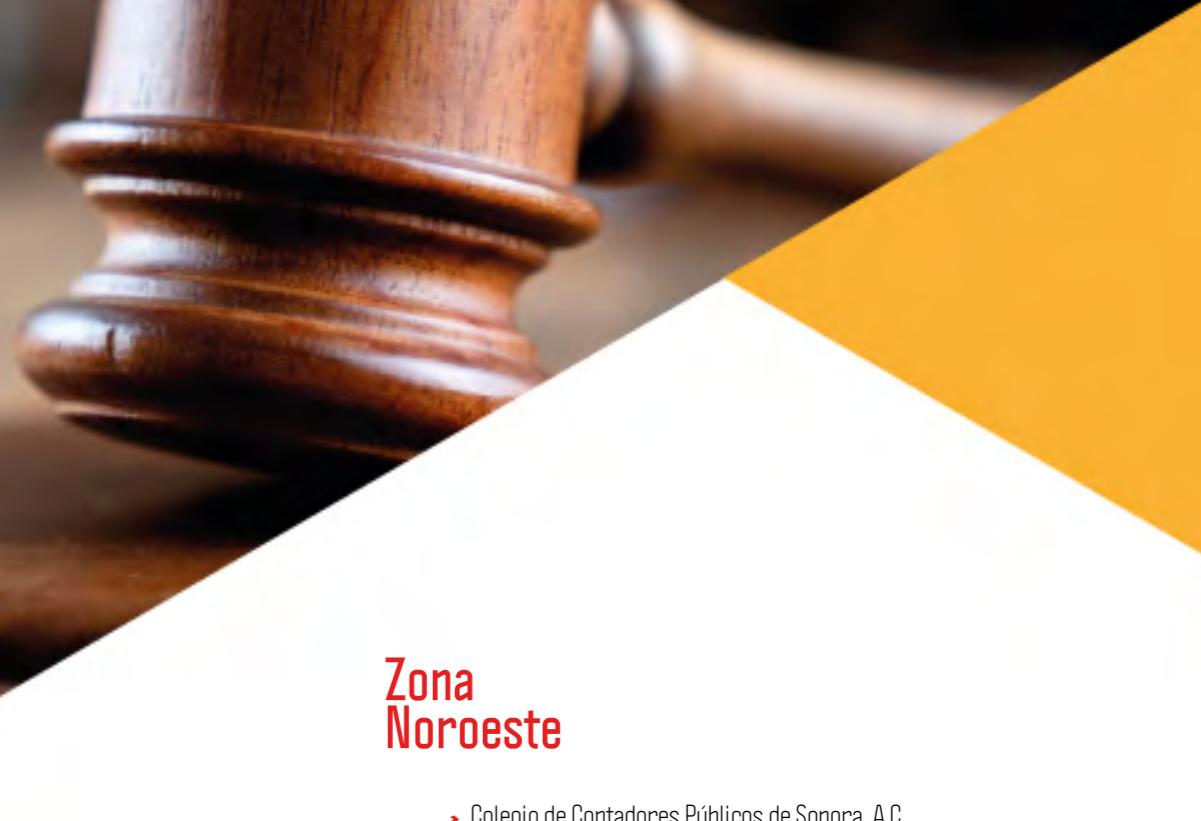
En nuestro sistema jurídico mexicano convergen intereses, tanto del gobernado como de las autoridades que tienen el encargo de la ejecución de las disposiciones legales, por lo tanto, es inevitable que surjan conflictos, desacuerdos o discrepancias; de ahí que todos los contribuyentes deben conocer las defensas en caso de que se deseé impugnar un acto de autoridad que ha afectado al particular.

Hoy en día, el país vive un momento en el que se habla constantemente de la legalidad, el combate a la corrupción y la impunidad, por lo que debemos aportar nuestra experiencia y conocimiento para el fortalecimiento de los sistemas anticorrupción en los diferentes niveles de gobierno.

Los retos que enfrenta la profesión contable son grandes, por ende, esto nos obliga a redoblar esfuerzos, asumir nuevos proyectos y funciones, así como a aprovechar las tecnologías de la información para el desarrollo de nuestra profesión.

En estos momentos, en el mundo se están vislumbrando cambios relevantes como resultado de la pandemia del COVID-19 (coronavirus), los cuales impactan de manera directa a la economía personal, empresarial y gubernamental. Es por ello la importancia de estar agremiados al IMCP para que los profesionistas tengan un desarrollo profesional continuo y se mantengan actualizados con todos los cambios que se avecinan.

C.P.C. y M.I. José David Nozato Salazar
Coordinador de dossier



Zona Noroeste

- Colegio de Contadores Pùblicos de Sonora, A.C.
- Instituto Sonorense de Contadores Pùblicos, A.C.
- Instituto Colegio de Contadores Pùblicos de Sinaloa, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos de Culiacán, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos del Norte de Sinaloa, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos de Baja California Sur, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos de Ensenada, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos de Mexicali, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos de Baja California, A.C.
- Colegio de Contadores Pùblicos de la Región del Mayo, A.C.



C.P.C. y M.I. Mario Zavala Téllez
Vicepresidente de la Región Noroeste del IMCP
Socio de BHR México



Comité Ejecutivo Regional Zona Noroeste



El potencial de la información digital

C.P.C. JOSÉ CÉSAR MIRANDA SÁNCHEZ
Director en BHR México Baja California Sur
cmiranda@bhrmx.com

Síntesis

La preparación técnica que dispongamos los profesionales de la Contaduría ante el desafío que representan las tecnologías de la información y la indudable pretensión de ser utilizadas para fines de aplicación de actos impositivos, será la gran diferencia en el corto plazo. La evidencia digital que se está generando segundo a segundo y su propósito estadístico, es una poderosa herramienta de fiscalización en la medida que pueda ser controlada por las autoridades fiscales; el reto, de su parte es poder manejar tal cantidad de datos; el nuestro, conocer de su existencia y proponer el mejor manejo y posible aprovechamiento para nuestros clientes.

A igual que todo, el sistema fiscal y sus procesos a escala global han venido evolucionando en el tiempo, algo totalmente lógico y normal, y México no es la excepción. Sin embargo, es necesario considerar que en los últimos años esta transformación se viene dando de manera exponencial, rebasando en velocidad de adaptación a quienes deberíamos estar al día en el tema. La rapidez con la que las tecnologías de la información han contribuido a la transformación digital en todos los ámbitos es impresionante, y podemos verlo desde cuestiones tan simples y habituales en nuestro propio hogar hasta los grandes cambios de poder y liderazgo en las empresas a escala mundial, sin dejar de advertir que, obviamente, interviene ahora en temas tan cotidianos como la política, la religión, el deporte, la comunicación, o sea, prácticamente en todo. La capacidad de interacción y recopilación de datos que aporta el elemento digital a todo esto, hace posible un análisis y estudio integral de cada tópico que antes no era viable o difícil de llevar a cabo. Lo anterior, por supuesto, facilita la toma de decisiones y las estrategias a seguir en beneficio particular de cada usuario, según sus intereses.

En México, tenemos una **reforma fiscal para este 2020**, que incluye por primera vez a las **plataformas digitales** en su legislación

Al comprender todo esto, es sencillo vislumbrar que el sistema tributario cada vez es más eficiente en el uso de la información en su poder de una forma tan simple y hasta natural soportado por medio del *Big Data*, que podrá ser utilizada gracias a la capacidad de análisis estadístico con resultados cada vez más exactos, para la creación, eliminación o modificación de impuestos y cuotas, así como para una fiscalización más efectiva, un seguimiento en tiempo casi real de las operaciones de los contribuyentes, y hasta para la indagación de los servicios prestados por terceros (Contadores, abogados, asesores, consultores) que participan en todo el proceso fiscal. Los datos que se obtienen de manera automática e ininterrumpida van perfeccionando y haciendo más exacta la estadística a medida que se van acumulando, por lo que esta situación no tiene otra consecuencia que mejorarse y ser más precisa cada vez.

Las señales de que esto ya está en marcha desde hace un par de años son evidentes. A escala mundial hay todo un tema respecto de la regulación y control de las criptomonedas por citar un ejemplo, en el que cada país en particular adopta o sugiere un tipo de manejo que corresponde al nivel de avance que tiene en la implementación digital local y por lo mismo llegar a una

regulación global se complica y se demora. Sin embargo, ya es un camino avanzado y en proceso. En México, además del tema del dinero electrónico, tenemos una reforma fiscal para este 2020, que incluye por primera vez a las plataformas digitales en su legislación de forma directa para poder atender y hacer frente a toda esta avalancha de alteraciones en la manera de hacer negocios, tanto por las personas como por las empresas, tanto por los mexicanos como por los extranjeros con fuente de riqueza en territorio nacional, que por medio de estos instrumentos en Internet tienen un nicho de negocio en nuestro país.

Las autoridades fiscales tienen claro hacia dónde enfocar sus esfuerzos, incluso me atrevo a asegurar que llevan una ventaja considerable en la implementación tecnológica y la migración digital de sus procesos. Se ha regulado la facturación, algunos informes, datos estadísticos, comportamientos económicos, información proveniente de terceros y seguramente otros datos más, y es curioso que la única limitante para tener el dominio absoluto de todo esto parece ser el volumen de datos recopilados, que es inmenso, pero que cada vez controlan y manejan mejor apoyados en la tecnología y el progreso del *Big Data*. Los datos llegan cada vez provenientes de más fuentes y de diversas maneras, la evidencia digital que constantemente se va generando en las operaciones normales de los individuos y las empresas está siendo concentrada en la base de datos de la autoridad, y su potencial de aprovechamiento es enorme.

Todo el cúmulo de información en poder de la autoridad tiene un propósito estadístico que es segmentando a conveniencia por tipo de actividad, volumen de ingresos, ubicación geográfica, número de empleados, etc., ejecutando su programación de facultades de una manera cada vez más precisa y eficiente. Asimismo, tienen indicadores sobre las reacciones de la sociedad y acerca de diversos temas y publicaciones utilizando todas las plataformas de comunicación a su alcance. Las redes sociales, creo, son las más importantes al ser utilizadas tanto por la ciudadanía en general como por los líderes de opinión, los políticos, los organismos empresariales, de modo que les permitimos conocer casi de inmediato el sentir de la población, lo cual da la oportunidad de regular, en todo caso, la intensidad o adecuación de sus intenciones. Las oportunidades de aprovechamiento son infinitas cuando la información está disponible y con un manejo digital que lo hace relativamente sencillo.

Como Contadores no tenemos otra opción que enfrentar este reto y transformarnos también en nuestros servicios. Si no adoptamos las tecnologías de la información y comunicación en un corto plazo, la ventaja que van a tomar quienes lo hagan primero será radical y será muy

difícil después tratar de emparejar las circunstancias. Ya hay quienes están avanzados en la implementación, no dejemos pasar más tiempo porque corremos el riesgo de que las empresas de *software* y tecnología se conviertan en nosotros. La única manera de contrarrestar esto es que nosotros nos convertamos en ellos primero.

Este año, en particular, vivimos una especie de aceleración del proceso tecnológico, más que nada obligados por la contingencia de salud provocada por el Covid-19 y que nos forzó a trabajar y convivir a distancia por medio de Internet. Ha sido evidente que no estamos ni siquiera cerca de dominar y entender las herramientas digitales, las fallas durante los procesos de reuniones virtuales y de capacitación a distancia estuvieron a la orden del día; no obstante, podemos rescatar que la aceptación y adopción, aunque obligada, fue bien recibida por la mayoría. El siguiente paso es capacitarnos y sacar el máximo provecho de todo esto, con especial atención en las áreas relacionadas con la prestación de nuestros servicios. Desde luego, el gremio contable no fue el único que mostró sus carencias; el Covid-19 dejó al descubierto, por ejemplo, al sistema educativo, en el que la diferencia de entendimiento y manejo de las plataformas entre alumnos y profesores es abismal. Esto debe servirnos para comprender que las limitaciones se hacen más visibles a mayor edad, por lo que quienes no nacimos y crecimos utilizando las nuevas tecnologías, estamos aún más comprometidos a la capacitación cuanto antes.

Implementar las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) en nuestros servicios es imperativo, más aún si las autoridades fiscales lo vienen haciendo desde hace ya algún tiempo. No obstante, este proceso debe llevarse a cabo tomando en cuenta ciertos elementos que nos permitan obtener el máximo provecho y al mismo tiempo disminuir los posibles efectos secundarios negativos. Lo primero a considerar es que el objetivo principal de la tecnología debe ser facilitarnos la vida, en cuanto a todos los componentes profesionales y personales, pero sin dejar de tener en cuenta que lo mismo está pasando con los demás participantes como las autoridades y terceros involucrados. Debido a esto la vigilancia en la puesta en marcha de esta transición debe enfocarse en cuidar todos los puntos posibles, valorando la información que la autoridad ya obtiene automáticamente, la cual es aportada también de forma mecánica por otras fuentes, y así tener una idea clara sobre dónde centrar nuestros esfuerzos.

Es probable que uno de los principales inconvenientes del manejo de tanta información sea, paradójicamente,

el volumen y las diversas fuentes de donde proviene; a mayor magnitud mayor es la dificultad de estructurar y organizar para los fines que se procuran, por lo que el análisis y organización de la información debe ser prevista desde un inicio. Quizá esto sea lo que hoy en día está pasando con la autoridad fiscal, donde es concebible que se vieran rebasados ante el colosal conjunto de datos y el corto tiempo en que fueron obtenidos, considerando que su actuar fiscalizador no sea más agresivo cuando, en teoría, tienen las herramientas.

La despersonalización de los servicios es otro punto a tomar en cuenta, por lo que debe cuidarse no caer en una prestación de servicios superficial y potencialmente peligrosa en la que la desatención pueda transformarse en contingencias para nuestros clientes, en un afán de tecnificar los servicios.

Retos

Los principales desafíos de la transformación digital son, a mi entender, cómo desbloquear todo el potencial que tiene el uso del *Big Data* y, por supuesto, que se aproveche en nuestro beneficio; asimismo, aparejado a esto viene la posibilidad de poder realizar un análisis en tiempo real de la información obtenida, algo complicado pero posible. El uso y adecuación de la inteligencia artificial para el manejo de los datos obtenidos sugiere otro reto a considerar, pero podrá ser solventado si desde un inicio estructuramos y manejamos el volumen de información de manera organizada. La preparación técnica que podamos capitalizar en el corto plazo será clave para la realización del proceso tecnológico, debemos focalizar nuestro ánimo en este elemento.

En conclusión, la generación de información digital es cada vez más fluida y está al alcance de todos. Las fuentes que la generan somos todos y la ventaja será de quien supere el desafío de su adecuado manejo y explotación, lo cual solo es posible por medio de las herramientas tecnológicas y la transición digital que cada entidad pueda lograr en el corto plazo. No hay duda ya de que los gobiernos a escala global la están utilizando y de una forma bastante eficiente, tanto para la vigilancia de operaciones como para la creación y adaptación de nuevos impuestos y bases de tributación conforme el tema evoluciona, y la mutación es cada día más acelerada. Como profesionales de la Contaduría y como contribuyentes, está en nuestras manos amoldarnos al cambio; de lo contrario, veremos como aquellos que sí ajustaron sus procesos se alejan con ventaja sobre nosotros. ☞

Tu compañera en el ámbito laboral



La nueva integrante de la familia Casia Creaciones

Publicación especializada en la transmisión del conocimiento práctico, relevante y actualizado en **recursos humanos, jurídico laboral, seguridad social, y administración de personal**. Dirigida a empresarios, profesionales del área de recursos humanos, asesores de empresas y todo aquel interesado en el desarrollo y administración del recurso más valioso dentro de una organización: **las personas**.

BENEFICIOS

SUSCRIPCIÓN Electrónica

Ejemplar suelto: \$119
Precio suscripción: \$1,428
Precio de introducción: **\$1,300**

Para conocer la revista,
entre al siguiente enlace:

<https://revistaecho.com.mx/revista-demo/>

www.revistaecho.com.mx
www.casiacreaciones.com.mx

Ventas y suscripciones
55-5998-8903 y 04
ventas@casiacreaciones.com.mx



La reasignación del presupuesto por orden del Poder Judicial

Un modelo inédito de amparo presupuestal y fiscal

2020



Dr. ADOLFO SOLÍS FARIÁS
Socio práctica legal de Grupo Fariás
@AdolfoSolisF

Síntesis

La evolución de los derechos económicos ha permitido que los tribunales logren conocer de amparos fiscales y presupuestales. La puerta para reclamar los presupuestos estaba cerrada al ciudadano, pero ante una nueva era se ha abierto en tiempos de crisis y emergencia nacional, lo cual puede cambiar el destino del país.

En México, el juicio de amparo es una institución que ha venido evolucionando, sin embargo, su ritmo no alcanza a satisfacer los intereses de la población. Cuestionar cualquier tema fiscal no es extraño para los tribunales, pero hacerlo sobre la materia presupuestal se vuelve un asunto complejo, sobre todo porque la gran teoría del amparo, que hasta hoy parecía inmutable, exige el cumplimiento cabal de diversos principios y requisitos que, sin ellos, la acción estaría condicionada a su análisis de fondo. Cuando nos referimos a la impugnación de temas presupuestales, nos encontramos frente a un gran desafío; en primer lugar, la "relatividad", que es un principio que indica que el promovente es el único que puede beneficiarse o afectarse por la decisión judicial; de ahí que si se presenta un amparo en la rama presupuestal, puede pensarse que se rompe este principio, pues si se modifican rubros presupuestales, se genera en automático un efecto dominó en otros grupos, sectores o programas que afectan, mo-

difican o transforman derechos de terceros. Por otro lado, un segundo principio requiere la existencia de un interés jurídico o legítimo, que implica la demostración del daño personal y directo, o bien la posición de desventaja frente a la norma. Sin embargo, en temas presupuestales, el beneficio pudiera alcanzar a miembros que no sean parte del juicio, lo que constituye una disruptión al tradicional juicio de amparo, modernizándolo y adaptándolo a una realidad jurídica, cuyos efectos relativos pudieran ahora ser concebidos con carácter general.

Esta reflexión tiene una connotación importante, porque admitir que un juez puede ordenar la reasignación presupuestal de cualquier forma, significa cambiar la teoría tradicional y las bases con las que se ha venido impartiendo justicia en México. Reclamar temas presupuestales implica reconocer derechos de carácter económico que habían sido negados para los particulares; más bien se reservaban para la controversia

Reclamar temas presupuestales implica reconocer derechos de carácter económico que habían sido negados para los particulares

constitucional y la acción de inconstitucionalidad. Pero, además, es abrir brecha en un tema inexplorado en el que los efectos relativos podrían dar paso a la generación de derechos generales, tal como ocurre en las grandes potencias, donde los jueces pueden paralizar órdenes ejecutivas que afectan o benefician a toda la sociedad. La decisión de un juez en el amparo 293/2020-2A del Juzgado Segundo de Distrito en Baja California de reorientar el presupuesto y otorgar beneficios fiscales a la empresa, podría constituir ese parteaguas, pues ha puesto sobre la mesa una serie de temas económicos que requieren una profunda reflexión, de modo que cualquier derecho humano violado podría generar una reasignación presupuestal.

En el amparo citado estuvieron en juego los temas de salud (artículo 40, párrafo cuarto); las obligaciones para preservar la vida mediante medidas legislativas de salubridad por la epidemia denominada SARS-CoV2 (artículo 73, fracción XVI); las omisiones por no reconducir el presupuesto federal al saneamiento de los daños causados por el SARS-CoV2 (artículo 74, fracción IV); la omisión en el otorgamiento de estímulos que permitan a las empresas mantener su competitividad y fuentes de empleo (artículo 25, párrafo primero); las omisiones por no estabilizar las finanzas públicas dañando al sistema monetario y financiero nacional (artículo 25, párrafo segundo); las omisiones por no establecer estímulos fiscales concretos para evitar el daño irreparable causado con el cierre de las empresas y despido de trabajadores (artículo 25, párrafo tercero y cuarto); por no establecer criterios de productividad y sustentabilidad que impulsen a las empresas (artículo 25, párrafo séptimo); por no alentar y proteger la actividad económica (artículo 25, párrafo

noveno); por no organizar un sistema de planeación, que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad para el crecimiento de la economía (artículo 26, párrafo primero).¹

Como puede advertirse en los temas anteriores, el elemento primordial de todos ellos es el carácter económico y presupuestal, no así el fiscal. De hecho, si bien en algunos casos el reclamo implica la existencia de un interés jurídico, por la afectación personal y directa, también insinúan un interés legítimo, en el cual el beneficiario será un actor diverso del promovente. He aquí la primera gran aportación del juzgador, porque abre una puerta para el reclamo de temas presupuestales, que, al constituir derechos económicos, habían sido negados por medio del juicio de amparo. Un segundo elemento importante es el efecto general de estos temas, porque si bien el principio de relatividad solo engendra efectos positivos a la promovente, con un tema de carácter presupuestal se abre la puerta para que cualquiera pueda ser beneficiado "directa o indirectamente", aunque no suscriba la acción constitucional, como ocurre con el trabajador, que puede ser beneficiado con el no despido de sus labores, solo porque se ordenó reorientar el presupuesto para otorgar facilidades a la empresa, a fin de que esta subsista y preserve la fuente de empleo sin despitar personal. Entonces, dónde está la frontera del amparo presupuestal relativo o general, es decir, en los temas particulares del promovente o en los temas generales de la sociedad; sin duda, una gran aportación del juez.

De la misma forma constituye una buena aportación del Poder Judicial ordenar que se tomen las medidas necesarias para la protección de las fuentes de empleo, privilegiando el pago de salarios sobre el pago de impuestos, pues si bien pudiera entenderse dicho beneficio para los terceros que no firmaron el amparo, lo cierto no es que se busque privilegiar a los terceros, sino a la "fuente de empleo", la cual es la base de la rectoria de la nación. Por este motivo, esta nueva aportación del Poder Judicial al derecho tiene plena relevancia porque lo que importa al juez es proteger la "fuente de empleo" que no se encuentra condicionada al tipo de actividad que se desarrolla ni al número o tipo de trabajadores, sino al hecho de que se erija un sólido cimiento del Estado para preservar las empresas que a su vez proveen fuente de empleo (beneficio indirecto).

Naturalmente, el gobierno no ha estado de acuerdo con que se le ordene por conducto de un juez reorientar el presupuesto, esgrimiendo para ello una serie de argumentos defensivos en sus informes y quejas que, a su juicio, deben tomarse en cuenta para el no cumplimiento de la suspensión. En primer lugar, la autoridad señala que la suspensión solo debería proceder si se logra demostrar que la quejosa realizó la suspensión temporal de su actividad, es decir, que, a juicio de ella,

Si bien el principio de relatividad solo engendra **efectos positivos a la promovente**, con un tema de carácter presupuestal se abre la puerta para que cualquiera pueda ser beneficiado “directa o indirectamente”

se requiere de pruebas suficientes que comprueben que el quejoso cerró su empresa y no opera. La autoridad pretende, además, que el promovente de amparo compruebe que no se encuentra obteniendo ingresos derivados de dicha actividad. Finalmente, señala que es necesario demostrar que la impetrante ha despedido o pretende despedar trabajadores. Estos tres argumentos son los primeros argumentos de procedibilidad que la autoridad responsable expuso en el amparo, sin embargo, son ineficaces por tratarse de hechos negativos que la empresa no está obligada a comprobar.

En adición a lo mencionado, la reorientación del presupuesto decretada por un Juez Federal ha sido materia de cuestionamiento por parte del Poder Ejecutivo, pues considera que existe una invasión de competencias, sin advertir que una cosa es la modificación presupuestal y otra la reorientación del presupuesto; en la primera, interviene la Cámara de Diputados, mientras que, en la segunda, solo actúa el Ejecutivo federal. Vamos por partes: analicemos, en primer término, los argumentos por los que la autoridad considera que el Juez de Distrito no podía ordenar una reorientación presupuestal. Sus argumentos torales se cimientan en:

- a) Que conforme el artículo 131, de la Ley de Amparo, el Juez está constituyendo al particular un derecho a su favor que no tenía antes del juicio constitucional, es decir, la autoridad señala que este no gozaba del poder para solicitar la reasignación presupuestal y, por lo tanto, no puede ahora alegar como un derecho hacerlo en la forma, modo y tiempo que este decida. El argumento toral es que se trata de una facultad de Estado.
- b) Que considera que ordenar la reorientación del presupuesto va en contravención a las disposiciones de orden público y afecta el interés social, pues señala que al ser una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación, el artículo 74, fracción IV, de la Constitución federal, conlleva a que no exista posibilidad alguna de modificarse, y que incluso, se debe tener como un acto consumado, por lo que en dicho presupuesto, no es dable su reasignación.
- c) Que la orden de reasignación representa una ocurrencia y una invasión a los demás poderes, pues al tratarse de facultades exclusivas de los otros poderes, el Poder Judicial no puede tomar decisiones sobre los mismos y que el otorgamiento de estímulos fiscales, es facultad discrecional del Poder Ejecutivo, sin advertir que no existe una invasión de otros poderes, pues la norma establece claramente qué hacer en los casos de pandemia y el Ejecutivo, pese a que tiene normas para actuar, las dejó estáticas y estancadas mientras la población sufría y, por lo tanto, la discrecionalidad termina cuando hay silencio u omisión de las mismas, que sin actuar, afectan el interés público. Recordemos que es una obligación del Estado proteger la salud (artículo 40. constitucional, párrafo cuarto); preservar la vida mediante medidas preventivas de salubridad por la epidemia denominada SARS-CoV2 y garantizar el desarrollo económico; si no hizo nada el Estado, el Poder Judicial como última línea, tenía que actuar ante la ineptitud o silencio del Estado, obligándolos a un acto positivo (hacer algo).

Una omisión de esta naturaleza, genera un hecho positivo, que implica saber de dónde se traerían los recursos para hacer frente a la crisis Covid-19, pues aunque el quejoso propuso que los fondos emanaran de la refinería de Dos Bocas, Tren Maya, aeropuerto Felipe Ángeles (Santa Lucía); corredor transístmico, programa social Jóvenes Construyendo el Futuro e ingresos por extinción de fideicomisos y mandatos públicos, era el propio Poder Ejecutivo quien podía resolver la situación salvando vidas y protegiendo el empleo si actuaba de inmediato, pero al no hacerlo dejó abierta la potestad al juez para que este decidiera ante el silencio de aquél, sin embargo, al mantenerse omisa y silenciosa, resultó imperante que la última línea de la justicia tomara la decisión, pues las atribuciones del Ejecutivo son discrecionales en tanto actúe, pero dejan de serlo, cuando mantiene un silencio en perjuicio de la población. De ahí que resulta importante la denuncia de violación a la suspensión que se presentó contra el Presidente de la República y la SHCP, porque se solicitó explicar de qué partida concreta se reasignaría el dinero, el total y la partida de llegada, es decir, a dónde se etiquetaría dicho monto. Este amparo ha resultado de tal relevancia, que el gobierno para tratar de justificar su incumplimiento ante la denuncia de violación a la suspensión que se presentó por no acatar la suspensión provisional que podría llevar al Presidente y a la SHCP a prisión de tres a nueve años conforme a los artículos 209 y 262 de la Ley de Amparo, trata de exponer una serie de actos realizados para justificar su incumplimiento, entre ellos, se apoya en:

- a) La iniciativa de ley por la cual solicita la reorientación del presupuesto y que fue presentada al Congreso para adicionar el artículo 21 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria,
- b) En el diseño de los precritérios de política económica donde se plasma que Banxico aumentó la liquidez en mercados por 50 mmp, subastó dólares y flexibilizó reglas contables para bancos; que emitió medidas encaminadas a proteger la liquidez de 1 millón de personas,
- c) Que emitió actos y decretos para que empresarios seleccionados por gobierno, reciban 25 mil pesos si son pymes; que emitió un decreto de medidas de austeridad; fijó las tarifas eléctricas;



emitió reglas microcréditos para bienestar 2020; ordenó la extinción de fideicomisos públicos y creó medidas para mitigación de Covid, y

- d) Diseñó acciones y destinó costos adicionales por 553 millones del programa de apoyo emergente a personas, empleo y economía en Baja California; 18 millones para salvar microempresarios; préstamos de hasta 400 mil pesos para empresas pequeñas; 95 millones para financiar a empresas dedicadas al desarrollo científico; destinar créditos del fondo central de garantías; políticas económicas y financieras aplicadas por Banco de México hasta por 750 mil millones y lograr un apoyo económico del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) por acuerdo del Consejo Mexicano de Negocios. Todos los argumentos anteriores, no fueron atendidos por el juez, en virtud de considerarse no oportunas procesalmente.

De esta manera, podemos decir que el amparo presupuestal ha abierto una puerta importante para que se logren las reasignaciones presupuestales. Este amparo puede tener tanta importancia, que hasta podríamos reclamar en el futuro las asignaciones a partidos o gobiernos que no han mostrado eficacia y eficiencia. Este primer precedente puede cambiar una nueva forma de impartir justicia; puede abrir los efectos *erga omnes* e inclusive, puede el juez, sin invadir competencias, actuar ante la omisión de la autoridad. Si esta tiene normas y no las aplica, entonces es el juzgador el que debe salvar a la sociedad. Esta es la gran reflexión que deja el amparo presupuestal.



Esta nueva aportación del Poder Judicial

al derecho tiene plena relevancia porque lo que importa al juez es proteger la “fuente de empleo”

Lo anterior no implica que la parte fiscal no goce de importancia, porque en el amparo se han hecho una serie de argumentaciones de igual importancia que las presupuestales, tales como ampliar el margen de deducibilidad de lo estrictamente indispensable. Por ejemplo, una empresa que se dedica al área de servicios contables, no tendría por qué estar erogando dinero en servicios médicos y hospitalarios, simplemente la norma toma como no deducible dicho gasto por no ser estrictamente indispensable para la actividad de la entidad; inclusive, podría ser materia de cuestionamiento. Por ello, el reclamo de la parte presupuestal, también implicó reclamar la parte fiscal:

1. Permitir hacer deducible todo lo necesario para hacer afronta a esta crisis, incluidos gastos, erogaciones, activos e inversiones;
2. Exigir que con los requisitos legales de los artículos 66 y 66-A, del Código Fiscal de la Federación, se le permita diferir con pago a plazos o en parcialidades las contribuciones causadas por adeudo propio, por los meses de marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre del año 2020 a fin de que dichos montos o recursos se destinen al pago de salarios y se mantengan las fuentes de empleo mientras dure la crisis de Covid-19;
3. Para repatriar los capitales que mantiene en el extranjero sin carga impositiva, pues es la única vía para mantener la operación y viabilidad de la empresa; que, si no se inyectan recursos, perecerá y causará un daño irreparable y perderá sus fuentes de empleo;

4. Para que permitan considerar como no acumulable la ganancia cambiaria generada durante marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2020, porque el deslizamiento del tipo de cambio se debió a la omisión del gobierno por falta de diseño de políticas públicas, monetarias y financieras que frenarán el deslizamiento de la moneda ante la crisis del SARS-CoV2;
5. Para que le permitan deducir 100% de los pagos por salarios exentos y las cuotas obrero patronales pagadas por el patrón en marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2020, porque de no hacerlo, perderá sus fuentes de empleo, y
6. Para que le permitan la deducibilidad de 100% de los créditos destinados a inversión en expansión de la capacidad instalada, para poder paliar la crisis generada por la falta de políticas públicas del gobierno y que, de no realizarlo, perderá las fuentes de empleo y capacidad para seguir operando.

Como puede observarse, los anteriores argumentos encaminados a la parte fiscal son igual de relevantes que la parte presupuestal, sin embargo, dada su trascendencia se reservaron para el fondo de la controversia, a fin de que el gobernado pueda obtener un fallo que le permita justificar todas las erogaciones extraordinarias generada por el Covid-19.

En conclusión, el reclamo de temas presupuestales y fiscales, derivado de la pandemia Covid-19, puede abrir una puerta hasta hoy desconocida en los tribunales, pues se tendrán que debatir las reglas de cuándo sí y cuándo no se debe ordenar una reorientación presupuestal, y si esa reorientación debe provenir de manos de un juez o simplemente estará siempre en manos del Poder Ejecutivo, aunque sea omiso y no las active. Además, si en este tipo de crisis será imperativo gestar beneficios fiscales para que los contribuyentes no tengan que cerrar sus empresas y despedir empleados, o bien si será un riesgo que empresas y empleados tendrán que asumir.

Se ha abierto una puerta, pero sin saber aún lo que pase, podemos decir que los amparos presupuestales y fiscales han marcado una nueva era en el derecho, que, si lo sabemos aprovechar, podría ser el inicio de un cambio radical para acabar con los abusos, desvíos, robos o malversaciones presupuestales que tanto han afectado a nuestro país. ☪

¹ Los artículos 40, 25, 26, 73 y 74 aquí mencionados corresponden a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Semana Nacional de Contabilidad y Auditoría Gubernamental

Fiscalización de los recursos públicos del estado y abatimiento de la corrupción.

21 al 25 de septiembre de 2020

Tema
Auditoría gubernamental

NDPC
20

Sede
Online

Participación de expertos y autoridades



ASF Auditoría Superior de la Federación



FGR



Gobierno de Puebla
Hacer historia. Hacer futuro.



EDOMEX
DECISIONES FUERTES, RESULTADOS FUERTES



Tlalnepantla
nuestra ciudad
2019 - 2021



TEJA



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



Compra en linea

cursos@colegiocpmexico.org.mx
Tels. 55 1105 1960 y 1105 1961
www.ccpm.org.mx

5523026953



Esquemas reportables

C.P.C. JOSÉ FIDEL RAMÍREZ JIMÉNEZ MDF PCCAG
Gerente Fiscal Asociado BFO Castillo Miranda y Cía. Oficina Hermosillo
fidel.ramirez@bdomexico.com



Síntesis

Los esquemas reportables están contenidos en el título sexto del Código Fiscal de la Federación. Por la importancia de este asunto en el ámbito contable, se analiza el impacto que representa para el contribuyente informar, previamente, sus esquemas empresariales con efectos fiscales, a fin de obtener de parte de la autoridad un "visto bueno" en relación con sus estrategias corporativas, sin importar que estas sean consecuencia de la simple aplicación de la ley.

El modelo mexicano de esquema reportable se basa en la acción 12, de las 15 que conforman el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, cuyo título es: "Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva". Este documento es parte de lo que podemos considerar como guías en favor de las administraciones tributarias de los países para que estas obtengan información puntual, exhaustiva y oportuna sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva.

Esta acción 12 propone a los países establecer un régimen de declaración obligatoria, el cual debe ser claro y fácil de entender, y que sea fuente de información transparente para la autoridad tributaria. Este procedimiento implica que tanto el promotor del esquema como el contribuyente sean quienes declaren, buscando que sea el promotor de la estrategia fiscal quien deba declarar, en primera instancia.

La medida de exigencia a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva establecida en México

El Código Fiscal de la Federación, en su reforma para 2020, recoge este modelo al que llama "Esquemas reportables" y lo incluye en el nuevo título sexto al que denomina "De la revelación de esquemas reportables" en su capítulo único, artículos 197 al 202.

En este mismo apartado se define como esquema, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que generan o pueden generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México. Excepcionalmente del concepto esquema, la realización de un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

En este contexto, se ubica como esquema reportable a un concepto o idea que determina un comportamiento en un contribuyente que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que debe informarse a la autoridad fiscal, de manera previa a su aplicación.

El esquema reportable que interesa a la autoridad fiscal deberá tener las siguientes características:

- I. Evitar que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas.
- II. Evitar el pago de impuesto sobre la renta por los ingresos que obtiene un residente fiscal en México o un extranjero con establecimiento permanente en México por medio de entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera.
- III. Realizar dos o más actos jurídicos que transmitan pérdidas fiscales a contribuyentes que no las generaron.
- IV. Consistir en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.
- V. Involucrar a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados, que son sujetos a una tasa impositiva reducida en comparación a la tasa corporativa, en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
- VI. Involucrar operaciones entre partes relacionadas en las cuales:
 - a. Transmitir activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales; se considera como activo intangible difícil de valorar a aquellos que en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere.
 - b. Llevar a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta reduzcan su utilidad de operación en más de 20%.
 - c. Transmitir o conceder el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados.
 - d. Que no existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos.
 - e. Utilizar un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera.
- VII. Evitar constituir un establecimiento permanente en México.
- VIII. Involucrar la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
- IX. Involucrar un mecanismo híbrido definido de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- X. Evitar la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.
- XI. Realizar actos u operaciones que generen utilidades fiscales que amorticen pérdidas a punto de caducar entre partes relacionadas.

Los esquemas son reportables generalizados, cuando buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos

- XII. Evitar la aplicación de la tasa adicional de 10% por reparto de dividendos.
- XIII. Otorgar el uso o goce temporal de un bien para que el arrendatario subarriende dicho bien a una parte relacionada del primero.
- XIV. Involucrar operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores a 20%, exceptuando aquellas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Se determina que los esquemas son reportables generalizados, cuando buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma. Se entiende por esquemas reportables personalizados, aquellos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

Los asesores fiscales deben revelar los esquemas reportables; en casos de excepción, los revelarán los propios contribuyentes.

¿Quién se considera asesor fiscal?

Toda persona física o moral, sea residente fiscal en México o el extranjero con establecimiento permanente en México, que en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero. Se entiende que un extranjero es asesor fiscal en México cuando tenga establecimiento permanente en México o una parte relacionada en nuestro país, atribuyéndose este supuesto cuando exista una marca o nombre comercial en México a la que pertenezca el asesor fiscal extranjero, debiendo, la firma en este país, revelar el esquema a la autoridad fiscal.

Si varios asesores fiscales participan en la creación de un esquema reportable, con el hecho que solo uno de ellos lo revele a nombre de los demás, se entenderá por cumplida dicha obligación por el grupo de asesores, cuando el asesor fiscal que reportó entrega una constancia, así como copia del acuse de recibo del envío y del certificado en el que se asigne número al esquema reportable por parte de la autoridad fiscal. Si existe discrepancia entre los asesores fiscales por lo manifestado, el (los) asesor(es) inconforme(s) presentarán un aviso complementario explicando los motivos de la diferencia de opinión; dicho aviso complementario solo tendrá efectos para el (los) promovente(s).

Cuando un asesor fiscal pertenezca a una persona moral mediante la cual presta su servicio profesional, será la persona moral la que revele el esquema ante la autoridad fiscal.

Los asesores fiscales están obligados a emitir una declaración informativa en el mes de febrero del ejercicio siguiente donde manifiesten en forma de lista: los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el Registro Federal de Contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. En caso de que el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el esquema no esté relacionado con dicho establecimiento, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización.

El contribuyente se obliga a presentar el aviso del esquema reportable en las siguientes situaciones:

- a) Cuando el asesor fiscal no proporcione el número de identificación del esquema por parte del Servicio de Administración Tributaria, o bien

no le otorgue constancia de que no se trata de un esquema reportable.

- b) Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente.
- c) Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal.
- d) Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.
- e) Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.
- f) Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

Revelación del esquema reportable

Contenido del informe:

1. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable. En caso de que el asesor fiscal revele el esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales, se deberá indicar la misma información de estos.
2. En el caso de asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el Registro Federal de Contribuyentes de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar dicho esquema.
3. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes.
4. En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el Registro Federal de Contribuyentes. En caso de que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el Registro Federal de Contribuyentes, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación y domicilio fiscales, o cualquier dato de localización.
5. Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
6. Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el Registro Federal de Contribuyentes y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que

La revelación de los esquemas reportables no facilita a la autoridad para iniciar un procedimiento penal a los contribuyentes

formen parte del esquema reportable revelado. Adicionalmente, indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.

9. Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
10. Cuando se trate de esquemas reportables que eviten el intercambio de información entre autoridades fiscales, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.
11. En caso de las declaraciones informativas complementarias por inconformidad o discrepancia de un asesor fiscal, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.
12. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.
13. Cualquier otra información adicional que se solicite por parte de la autoridad.

El plazo para revelar el esquema reportable generalizado es de 30 días hábiles al primer contacto de comercialización; en el caso de los esquemas reportables personalizados, deberán ser informados 30 días hábiles después a que dicho esquema se encuentre disponible para su implementación por el contribuyente o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

El Servicio de Administración Tributaria otorgará un número de identificación por cada esquema revelado, una copia de la declaración informativa, un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado en el que se asigne el número de identificación del esquema.

El asesor fiscal que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar el número de identificación correspondiente a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema.

Los contribuyentes que implementen un esquema reportable se encuentran obligados a incluir el número de identificación correspondiente en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable y en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales.

El hecho que la autoridad fiscal acuse de recibido la revelación del esquema reportable no garantiza su aceptación.

La revelación de los esquemas reportables no faculta a la autoridad para iniciar un procedimiento penal a los contribuyentes.

Sanciones

- A. No revelar el esquema, hacerlo en forma incompleta con errores conlleva sanciones desde 50 mil a 200 mil pesos al asesor fiscal y cuando se atribuya al contribuyente la falta, no podrá aplicar el beneficio fiscal esperado en el esquema reportable y, adicionalmente, la sanción será equivalente a 50% o hasta 75% del beneficio esperado.
- B. Cuando el asesor fiscal no revela un esquema generalizado aún no aplicado sufre sanciones desde 15 mil a 20 mil pesos.
- C. Si el asesor fiscal no proporciona el número de identificación del esquema reportable se sanciona desde 20 mil a 25 mil pesos.
- D. Cuando el contribuyente no incluye el número de identificación del esquema reportable sufre una sanción desde 50 mil a 100 mil pesos.
- E. Si el asesor fiscal no atiende el requerimiento de información adicional implica sanciones que inician en 100 mil hasta 300 mil pesos, si se incumple por el contribuyente la sanción inicia en 100 mil hasta 350 mil pesos.
- F. No expedir constancias a los asesores involucrados en un esquema reportable implica sanciones desde 25 mil a 30 mil pesos.
- G. Si el asesor fiscal no informara a la autoridad fiscal de los cambios en un esquema reportable ya revelado se sanciona desde 100 mil a 500 mil pesos, si la falta fuera del contribuyente la sanción iniciaría en 200 mil hasta 2 millones de pesos.
- H. Si el asesor fiscal no presentara la declaración informativa anual se sanciona desde 50 mil a 70 mil pesos.

Conclusión

Mediante este nuevo procedimiento, los asesores fiscales se convierten en informantes de la autoridad fiscal por las estrategias empresariales que diseñen para ponerlas a disposición general o para sus clientes en forma específica y los clientes o contribuyentes se ven sometidos al escrutinio de la autoridad fiscal antes de iniciar con un plan estratégico con efectos fiscales.

El asesor fiscal adquiere nuevas responsabilidades profesionales por medio de un ordenamiento fiscal, como lo son: que el asesor fiscal deberá tener un estricto control con cualquier manifestación de su opinión profesional que pueda dar pie a que esta sea

considerada por la autoridad como un esquema reportable (ya que el esquema reportable nace con la sola posibilidad de generar beneficios fiscales); que aunque la realidad que vivimos como profesionales contrasta con las leyes que regulan nuestra actuación, debemos revelar información que a todas luces debería ser de carácter estrictamente confidencial entre el cliente y el profesional; que todo aquello manifestado se revele ante la más mínima duda de ser un esquema reportable, de lo contrario se podría sufrir la aplicación de fuertes sanciones económicas; ser fiscalizado por un ejercicio libre de la profesión, aun cuando las facultades de comprobación de la autoridad hayan sido limitadas. Por otro lado, el contribuyente estaría siendo cuestionado simplemente por aplicar leyes vigentes.

En general, desde mi particular apreciación, los esquemas reportables provocan un ambiente de falta de seguridad jurídica tanto para el asesor fiscal como para el contribuyente, ya que la revelación de dicho esquema ante la autoridad fiscal no implica una aprobación del mismo ni garantiza la ejecución de actos de molestia por parte de la autoridad fiscal. ↗

Bibliografía

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2016). Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. París: Éditions OCDE. Disponible en: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Resúmenes Informes Finales 2015. París: Éditions OCDE. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2020). Código Fiscal de la Federación. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf>.



Apartado C del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación



L.C.P. v M.I. JOSÉ GILBERTO SOTO BELTRÁN
Soto Acosta & Asociados, S.C.
gilberto.soto@sotoacosta.com.mx

Síntesis

La reforma al Código Fiscal de la Federación trajo consigo la modificación de algunos de sus artículos. En particular, el artículo 27 de este ordenamiento legal fue dividido en cuatro apartados. En virtud de la relevancia de estos cambios, se analiza el apartado C, que refiere las facultades que tiene la autoridad fiscal del país a partir del inicio del presente año.

Como es de todos conocido, en la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2020, el Código Fiscal de la Federación (CFF) sufrió derogaciones, adiciones y reformas a algunos de los artículos que lo conforman. De manera concreta, el artículo 27 fue subdividido en cuatro apartados; de estos sobresale el apartado C, debido a que otorga facultades a la autoridad fiscal.

El artículo 27, apartado C, se ubica en el Título II “De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes”. En esencia, se obliga al contribuyente a proporcionar información y/o documentos a la autoridad sin que el procedimiento llevado a cabo por esta se considere el inicio de algunas de sus facultades establecidas dentro del Título III del CFF.

La referencia que tenemos al respecto es lo establecido en el aún vigente artículo 42-A del CFF, que fue declarado por la Corte como inconstitucional al ser violatorio de la seguridad jurídica del contribuyente, ya que encontrándose dentro de las facultades de la autoridad poder solicitar diferente documentación respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, la norma especificaba que la aludida actuación no exponía el inicio de las facultades de comprobación, dejando al contribuyente en total estado de indefensión jurídica.

En este sentido, la reforma al artículo 27 del CFF señalaba hasta el 31 de diciembre de 2019 la obligación de inscribirse al RFC, contar con Firma Electrónica Avanzada y los demás avisos para informar a la autoridad

de alguna situación que fuese motivo de algún cambio en el Registro Federal de Contribuyentes, como cambio de domicilio, apertura de sucursales, aumento o disminución de obligaciones, etcétera.

Los cambios a este artículo consistieron en dividirlo en cuatro apartados:

- A. Sujetos y sus obligaciones específicas.
- B. Catálogo general de obligaciones.
- C. Facultades de la autoridad fiscal.
- D. Casos especiales.

De manera específica, abordaremos lo estipulado en el apartado C, fracción I, pues se le han dado a la autoridad nuevas facultades, las cuales desde nuestro punto de vista resultan excesivas y carentes de legalidad jurídica. Asimismo, dejan al contribuyente falso de certeza por las actuaciones que la autoridad estaría realizando y la falta de una resolución final de la actuación en este acto de molestia.

El legislador ha facultado al Servicio de Administración Tributaria para que lleve a cabo verificaciones conforme a las formalidades establecidas en el artículo 49 del CFF **sin que con ello se considere que inician sus facultades de comprobación**. ¡Gran gravedad!

La autoridad podrá solicitar la siguiente información, de acuerdo con el artículo 27, apartado C, fracción I:

- a) Los datos proporcionados al RFC, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado.
- b) Los señalados en los CFDI, declaraciones, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Esta misma fracción señala la localización del domicilio fiscal, lo cual se podrá realizar de la siguiente manera:

- > En la verificación de la existencia y localización del domicilio fiscal, las autoridades fiscales podrán utilizar servicios o medios tecnológicos que proporcionen georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales, cuya información también podrá ser utilizada para la elaboración y diseño de un marco geográfico fiscal.

Lo imperfecto de estas nuevas facultades es que, una vez realizada la solicitud de información, el contribuyente la proporcione y la autoridad la analice. La norma no establece plazo para que al gobernado se le

El artículo 27, apartado C, se ubica en el Título II

“De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes”

proporcione el resultado obtenido de la verificación de documentos.

Las formalidades con las cuales se llevarán a cabo este tipo de verificaciones se estipulan en el artículo 49 del CFF. Es de observar que este artículo, en ninguna de sus fracciones, señala una resolución final para estas actuaciones, lo cual deja una laguna legislativa. Asimismo, este artículo solo asevera las formalidades a las visitas domiciliarias establecidas en el artículo 42, fracciones V y XI del CFF y no a lo normado en el artículo 27, apartado C, fracción I del CFF.

Es necesario mencionar que el artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, señala tácitamente que el contribuyente tiene el derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal. Las declaraciones, CFDI, documentos de identidad, etc., es información que la autoridad ya cuenta con ella.

Asimismo, las facultades que el legislador le está otorgando a la autoridad en el apartado C, fracción I del artículo 27 del CFF, ya se encuentran normadas en el artículo 42 del CFF y es con un objetivo específico: comprobar que el pagador del tributo ha cumplido de manera correcta con las disposiciones fiscales. Consideramos que esto es excesivo e ilegal, y deja al contribuyente en un estado de indefensión al no existir una resolución final de la actuación, ya que si bien es cierto lo correlaciona con el artículo 49 del CFF para las formalidades de la actuación, también es evidente que el mismo no señala de manera tácita cuál es el proceder para este nuevo acto de molestia, señalando que solo es para lo dispuesto en fracciones V y XI del artículo 42 del Código. ↗



Victorino Rojas Rivera

Magistrado de Circuito del Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito del estado de Michoacán

ENTREVISTA POR
C.P.C. Y DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO
INTEGRANTE DE LA COMISIÓN FISCAL DE LA REGIÓN CENTRO-OCCIDENTE
DEL IMPC, ASOCIADO DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE
QUERÉTARO, REPRESENTANTE DE DIFUSIÓN Y RELACIONES DE LA REGIÓN
CENTRO-OCCIDENTE DEL IMCP
JAVIER_ELIOTT@HOTMAIL.COM

FOTOGRAFÍA
CORTESÍA DE JOSÉ ANTONIO ROMO ESPINOSA

Licenciado en Derecho con Especialidad en Derecho Procesal y Maestría en Derecho por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, además con Doctorado en Derecho por la Secretaría de Educación.

Ha sido secretario de la Junta Especial Número Uno de la Local de Conciliación y Arbitraje del Estado, Secretario Auxiliar de la presidencia

¿Cuáles son las principales funciones de un Tribunal Colegiado de Circuito (TCC)?

Un TCC es un órgano jurisdiccional de la justicia constitucional de amparo, por regla general, que se integra por tres magistrados y sus funciones son el control tanto de constitucionalidad y convencionalidad como de legalidad de los actos de las autoridades, ahora también de los actos de particulares cuando los desplegados por estos son equivalentes a los de una autoridad, a condición de que las funciones de esos particulares estén determinadas por una norma general; de manera que el TCC, como corte de circuito, ha de decidir si un acto u omisión viola o no derechos humanos, o el ejercicio de funciones del poder público invade o no la esfera de competencia constitucional por un ente público en perjuicio de otro ente público, sea municipal, estatal o federal. Incluso la resolución de un conflicto competencial entre órganos de diferente jurisdicción por especialidad o materia se inserta en aquella justicia constitucional por cuanto que dirime el conflicto conforme a las reglas del sistema constitucional de competencias; y cuando se trata de órganos pertenecientes a la misma jurisdicción, entonces ya corresponderá a un control de legalidad.

Excepcionalmente, un TCC realiza funciones de la justicia ordinaria cuando revisa sentencias de tribunales administrativos por medio del recurso de revisión, sea fiscal o contencioso administrativo –y cuya interposición corresponde a las autoridades–, con el objeto de que estas autoridades no queden en estado de indefensión ante una sentencia adversa a sus intereses.

¿Cuáles son las diferencias respecto a un tribunal administrativo?

La diferencia entre un TCC y un tribunal administrativo es tanto por jurisdicción como por pertenencia en el ejercicio del poder público. En efecto, la

del Supremo Tribunal de Justicia del Estado de Michoacán, juez de primera instancia en Sahuayo, La Piedad, Uruapan, Ciudad Lázaro Cárdenas y Morelia.

Se desempeñó como secretario del Tribunal Colegiado de Circuito en Morelia y la ahora Ciudad de México. Asimismo, fue juez de Distrito en Campeche y Morelia, y Magistrado de Circuito en Monterrey y Morelia.

jurisdicción de un TCC es constitucional o extraordinaria porque revisa los actos de las autoridades –y también de los particulares que se equiparan a los de una autoridad– desde la Constitución y los derechos humanos en general, por eso los teóricos y litigantes le llaman la justicia constitucional. En tanto, la jurisdicción de los tribunales administrativos es ordinaria o de legalidad porque sus resoluciones, antes que nada, deben ajustarse a la ley; y si bien tienen control difuso por mandato de los artículos 10. y 133 constitucionales, su ejercicio es excepcional en la práctica; la tradición en México es que en la jurisdicción ordinaria son tribunales de legalidad.

La pertenencia es otro distintivo, puesto que los tribunales colegiados de circuito pertenecen al Poder Judicial de la Federación, en tanto el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es un órgano autónomo, como también son varios tribunales administrativos estatales, pero formalmente pertenecen al Poder Ejecutivo sea federal o estatal. Esa pertenencia es muy relevante en la impartición de justicia.

La impartición de justicia administrativa en sus distintas jurisdicciones nos pone en conocimiento de su especial competencia. En este sentido, ¿cuáles son las principales funciones de un Magistrado de TCC?

Desde luego, en la justicia constitucional es la resolución de casos presentados por medio del juicio de amparo o de sus recursos siempre que estos no sean competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como del órgano revisor en segunda instancia en la justicia ordinaria por excepción. Esta sería la función jurisdiccional principal; y cuando se integra pleno de circuito, también la resolución de contradicciones de tesis entre criterios emanados de tribunales colegiados del mismo circuito.

Un Tribunal Colegiado de Circuito es un órgano jurisdiccional de la justicia constitucional de amparo

¿Qué tipo de asuntos resuelve el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y de Trabajo?

Este TCC, con semiespecialización por materia, conoce de asuntos relativos tanto de juicios de amparo directo como de recursos de juicios de amparo indirecto en materias fiscal, agraria y, desde luego, administrativa, así como del trabajo y burocrática; además, de recursos ordinarios como las revisiones fiscal y contenciosa administrativa provenientes de juicios de nulidad fiscal y de juicios contenciosos administrativos.

¿Cuáles son las disposiciones legales en las que se apoya para realizar su función como Magistrado de Circuito?

La facultad constitucional de resolver los casos, o asuntos, está ubicada en los artículos 103, 104, fracción III y 107 de la Constitución, en relación con la normativa correspondiente de la legislación de amparo y de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Pero la resolución de cada caso es conforme a los parámetros de los derechos humanos de corte constitucional y de corte internacional; asimismo, conforme al sistema constitucional de competencia, efectuando un contraste entre la norma general proveniente de Derecho legislado o de reglamento u otra ordenanza aplicada en el acto de autoridad –o de un particular– con aquellos derechos humanos, o bien, revisando si ese acto invade o no la esfera de competencia constitucional de un ente público, sea federal, estatal o municipal, de acuerdo con la normativa jurídica que rija a la materia del caso. Aunque muchos casos se revisan mediante el principio de legalidad civil, esto es, con el objeto de verificar si una autoridad se ajustó o no a la letra de la ley, o a su interpretación al resolver el caso.

No resulta fácil su función como Magistrado si se considera el conjunto de disposiciones que deben aplicarse para emitir una sentencia. Para explicar con más detalle esta cuestión, ¿qué es una sentencia y cómo se califica?

Una sentencia es una decisión jurisdiccional cuyos componentes son una variedad de resoluciones como tantos puntos controversiales sean sometidos a la decisión del juzgador, teniendo justificación no solo en el orden jurídico nacional, sino en los valores sociales. Esto es importante porque esos valores van mutándose, transformándose con el transcurso del tiempo; de ahí que la solidez de una sentencia radica en las razones expuestas por el juzgador, despojado de prejuicios de toda índole, pero valiéndose del Derecho como vía para llegar a la justicia. Para los romanos, el Derecho era el arte de lo bueno y lo justo; ahora el Derecho es visto por algunos estamentos sociales/políticos como un estorbo, o como sinónimo de lo injusto, solo que no debe olvidarse que el Derecho legislado no lo crean los jueces, sino un órgano político como son los legisladores.

Para los Contadores Públicos resulta importante conocer los mecanismos y tiempos para el acceso a la justicia contra los actos y resoluciones que le causen agravio al particular. ¿Cuándo es el momento idóneo para acudir al juicio de amparo ante la justicia federal?

El momento idóneo está condicionado, tanto al surgimiento de la afectación por el acto a reclamarse en el juicio de amparo como a que ese reclamo se haga dentro del plazo legal, el cual depende de la naturaleza del acto a reclamarse. Así se tiene el plazo de 15 días como regla general para la presentación de la demanda de amparo, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley de Amparo; y la excepción a esa regla es que el plazo será de 30 días para reclamar una norma general auto aplicativa, o de siete años tratándose de actos que tengan o puedan tener por efecto la privación total o parcial, sea temporal o definitiva, de la propiedad o posesión de derechos agrarios a los núcleos de población ejidal o comunal, entre otros casos de excepción.

Una de las funciones del Contador Público es la clasificación, registro y análisis de las transacciones económicas realizadas por una entidad o empresa, ¿cuál es el papel que desempeña el Contador Público en los juicios contenciosos administrativos?

Me parece que ha de auxiliar en la parte técnica o de operatividad de una norma general, es decir, ilustrando el mecanismo funcional de esa normativa, ya sea

que provenga de una ley –sobre todo fiscal o financiera, o de seguridad social– para la defensa adecuada en un caso, o como perito que dictamina sobre aquel mecanismo.

Resulta importante para el profesional de la Contaduría conocer procedimientos y conceptos jurisdiccionales como el juicio de amparo. Puede explicarnos, ¿qué es un juicio de amparo directo?

Es uno de los procesos jurisdiccionales de la justicia constitucional contra una sentencia o resolución que haya puesto fin a un juicio, emanadas de la justicia ordinaria; y es por medio del juicio de amparo directo que se analiza la constitucionalidad de la normativa jurídica aplicada en esas sentencia o resolución, así como la legalidad de los componentes de estas a la luz de los derechos humanos y de los principios y valores constitucionales.

Menciona que por medio del juicio de amparo los particulares hacen valer la legalidad, la constitucionalidad y los derechos humanos, materia que para el profesional de la contabilidad podría estar alejada de su vida profesional, ¿considera que el Contador Público puede tener una participación en los juicios de amparo?

Desde luego que sí, sobre todo en los juicios de amparo indirecto. Aunque no es frecuente su presencia en tales juicios, pero eso se debe a la estrategia del litigante en una defensa. Sin embargo, es muy raro que el Contador Público tenga participación en algún juicio de amparo directo, a no ser que sea la parte interesada –como ha sido el reclamo contra la cancelación del registro de Contador Público autorizado en dictámenes de estados financieros del contribuyente–, que resiente el perjuicio con el acto de la autoridad.

Una de las actividades que realiza el Contador Público es la asesoría y la defensa fiscal, llevadas a cabo hasta donde lo permita su actuación profesional, y sabemos que uno de los medios de defensa contra los créditos fiscales es el juicio de amparo, ¿cuándo procede una demanda por la vía de amparo directo frente a la determinación de un crédito fiscal?

Desde luego que la procedencia del juicio de amparo directo es únicamente contra la sentencia del tribunal, que valida o confirma el crédito fiscal determinado

por la autoridad exactora; o contra la resolución que da por concluido un juicio de nulidad fiscal en que se haya demandado la anulación de la determinación del crédito fiscal, pero sin resolver el fondo de esa demanda por el tribunal de justicia administrativa.

En los asuntos de tipo contencioso-administrativo la actuación del profesional de la Contaduría es coadyuvante en la solución de conflictos, ¿qué recomienda para que el Contador Público pueda prepararse ante un escenario de esa magnitud?

La determinación de un crédito fiscal puede provenir de alguna de las contribuciones y con frecuencia se identifica a los impuestos como los únicos generadores de contribuciones, cuando estas se integran no solo de impuestos, sino de derechos, multas y aprovechamientos. Luego, la preparación debe ser en esos rubros, pero no termina con la carrera profesional o con un posgrado, también ha de actualizarse el conocimiento tantas veces como reformas haya en las instituciones jurídicas. Me parece que es muy importante la actualización. Véase cómo se instituyó la compensación universal para efectos de deducibilidad y el tiempo que tuvo que pasar para entender su operatividad y funcionalidad; ahora ya fue derogada del orden jurídico nacional.

¿Cómo puede prepararse el Contador Público para que su cliente, llegado el momento, tenga las herramientas necesarias para enfrentar un juicio frente a la autoridad?

La actualización es una buena herramienta y por eso se llevan a cabo seminarios, diplomados y congresos en los que no solo se informa de la operatividad y funcionalidad de la normativa jurídica en la materia fiscal o de seguridad social, así como de las reglas de miscelánea fiscal, sino además hay intercambio de ideas. El conocimiento de los criterios de interpretación de la norma jurídica por la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por algún TCC también es otra herramienta en manos del Contador Público. Por ejemplo, en el IVA a alimentos en establecimientos en que el vendedor pone a disposición del comprador los elementos para su preparación final por el propio consumidor, en donde la ley de la materia contempla el enunciado jurídico de en qué casos es tasa cero y en qué casos no lo es, pero sobrevinieron las reglas de miscelánea fiscal del año 2016 y siguientes que los explicitaron sin dejar dudas. El uso de las tecnologías de la información viene a ser una herramienta valiosa en la democratización del conocimiento.

La facultad constitucional de resolver los casos, o asuntos, está ubicada en los artículos 103, 104, fracción III y 107 de la Constitución, en relación con la normativa correspondiente

Las reformas a las disposiciones fiscales y los preceptos de carácter general en materia impositiva en México han sido constantes, ¿qué panorama observa para el Contador Público frente a los actos llevados a cabo por las autoridades fiscales?

Muchas veces será una zona de oportunidad y de alerta para el profesional de la Contaduría, de manera que ante un programa de fiscalización de actos o de omisiones de los contribuyentes esto implicará trabajo para el Contador Público que lo obligará a la actualización.

Hoy en día, un asunto que nos tiene a la expectativa son los ajustes y cambios provocados por el COVID-19, ¿cómo ha afectado esta pandemia la impartición de justicia en materia fiscal?

La realidad jurídica es que la justicia constitucional de amparo no se ha paralizado, y si bien sus resoluciones han disminuido con motivo de la política pública “Quédate en casa” y la restricción presencial del personal en los órganos del Poder Judicial de la Federación, lo cierto es que se ha administrado justicia en los casos urgentes y en todos aquellos presentados en línea o electrónicamente. Aunque en un inicio hubo la determinación de suspender plazos y términos de resolución en los casos tramitados por escritura física, o mediante promociones y acuerdos por escrito, las partes tienen la oportunidad

de convertirlos en línea, a fin de que sean resueltos por los órganos del Poder Judicial de la Federación, pero esa conversión de promociones por escrito a promociones en forma electrónica es una decisión de las partes.

La tramitación en línea o mediante promociones y acuerdos en forma electrónica de los procesos de la justicia constitucional de amparo está en vigor desde el 3 de abril de 2013, pero muy pocos litigantes hacen uso de este medio. Los juicios en línea de la justicia ordinaria también están en vigor en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

El servicio de la administración de justicia es gratuito por mandato constitucional, sea por escrito –forma tradicional– o en forma electrónica, pero cuando se apertura la tramitación de procesos jurisdiccionales en forma electrónica y el usuario debe pagar por el servicio de Internet, entonces surge la interrogante: ¿el acceso a la justicia en línea también debiera garantizarse por tal gratuitidad? Una postura de interpretación estricta es que no, porque lo garantizado es la gratuidad del servicio y no de su acceso, además de que el usuario del servicio de administración de justicia paga los costos de papelería e impresiones en la forma escrita que ya no pagaría en la forma electrónica y lo cual viene a compensar. Otra postura es que sí, porque el derecho de acceso a la jurisdicción o la justicia no debería tener obstáculos económicos como es el pago del servicio de Internet y, por eso, se alzan voces de que ese servicio de Internet debería ser gratuito –y no oneroso– no solo para el servicio de administración de justicia, sino para el cumplimiento de las obligaciones contributarias y del servicio de educación en una interpretación *pro personae* y de progresividad de los derechos humanos, lo cual estaría significando que el servicio de Internet se eleve a rango de derecho fundamental.

Por último, ¿qué recomienda a los Contadores Públicos, en cuanto a su actuación profesional, frente a la actividad recaudatoria de las autoridades administrativas SAT, IMSS e INFONAVIT?

Insisto en la actualización constante y en el uso de las tecnologías de la información, pero también ha sido sugerencia la capacitación en materia de derechos humanos, puesto que su conocimiento y operatividad no es exclusiva de los juristas, sino de todas las profesiones y actividades.

Desde el mes de diciembre de 2019 –o quizás antes– la comunidad mundial ha vivido la ingrata –y hasta desagradable– experiencia del coronavirus, más conocido como COVID-19, y México generó la política “Quédate en casa” desde marzo del presente año, primero por algunos gobernadores (Jalisco, Michoacán, Yucatán, entre otros)

y luego por la Presidencia de la República, siendo a partir de entonces que la sociedad mexicana en general ha experimentado cierta restricción a su catálogo de libertades, tanto deambulatoria como de tránsito –entre otras libertades– en virtud de garantizar el derecho a la salud, tanto por las autoridades del Estado mexicano como por los propios particulares en cuanto personas. He allí como los médicos –en cuanto profesionales de la medicina– tuvieron necesariamente que relacionarse con el contenido y alcance del derecho a la salud, y la interacción de ese derecho humano frente a otros. Véase solo el debate crítico sobre el contenido de las reglas de la Guía Bioética, publicada el 10 de abril de 2020, en la que el Consejo de Salubridad General ordenara priorizar atención a jóvenes respecto de personas de la tercera edad, o de la cuarta edad si es que las hay, y cabe preguntar si en esa Guía Bioética aplican o no principios generales del Derecho aceptados en la Constitución en su artículo 14, tales como:

- a) El que es primero en tiempo es primero en Derecho, esto en atención a una persona de la tercera edad que ya estaba recibiendo atención médica y tratamiento, pero luego aparece una persona joven en igualdad de condiciones de salud o peor que aquella;
- b) Principio de necesidad, si se considera que convergen una persona de la tercera edad –que como científico hizo aportaciones no solo a la Ciencia, sino a la sociedad misma, o que se encuentra en proceso de investigación de la cura o de la prevención– y una persona joven con antecedentes penales de reincidencia o habitualidad en delitos graves y que no contribuye al gasto público, ¿operaría en este caso la ponderación?; o,
- c) La no discriminación por razón de edad, condiciones sociales o de salud, no solo como derecho humano, sino como principio constitucional de igualdad sustantiva, entre otros principios.

Pero los derechos humanos no solo interactúan con los médicos –en el caso de la pandemia en comento, o con los casos de enfermedades profesionales y riesgos de trabajo, así como de enfermedades generales–, sino con los biólogos, antropólogos o sociólogos en materia ambiental y de derechos de los pueblos originarios; o con los Contadores Públicos en materia de defensa del patrimonio de las personas frente al Estado mexicano ya por el **mínimo vital**, ya por deducibilidad de contribuciones; o con los ingenieros y arquitectos que en sus actividades deben conocer el contenido y alcance de la propiedad privada de una persona para su respeto; o con los químicos y psicólogos tratándose del resguardo de la confiabilidad de los datos personales; o con los maestros en lo relativo al derecho a la educación.

El juicio de amparo directo es uno de los procesos jurisdiccionales de la justicia constitucional

Cuenta aparte de los juristas –sean abogados, sean licenciados en Derecho– que su formación académica es o debe ser por esencia la defensa de los derechos humanos. No hay profesión ni actividad humana que esté exenta de interactuar o de relacionarse con los derechos humanos.

¿Para qué saber de la existencia constitucional e internacional de los derechos humanos? Su necesario conocimiento por todas las personas es no solo para el respeto de su **dignidad**, sino para que con entusiasmo se promuevan desde temprana edad de toda persona y se haga una defensa para el empoderamiento de las personas en un Estado constitucional y democrático de Derecho. Ya en una charla con diputadas del Congreso del Estado y regidoras municipales de Michoacán, hice la observación de cómo la educación en Estados Unidos de América se ocupa de enseñar a los niños sus derechos constitucionales, a la vez sus obligaciones fundamentales, incluso la autoridad que debe garantizarles aquellos derechos, indicando la función de sus jueces y cortes de justicia como la opción de comprender por sí en determinada edad, a pesar de su minoría de edad. En México no hay esa educación todavía y menos un desarrollo cabal de la cultura jurídica de los derechos humanos.

Entonces, es una oportunidad para el profesional de la Contaduría –y otras profesiones– tener contacto de la operatividad y contenido de los derechos humanos en la atención del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes ante el SAT, IMSS o INFONAVIT. Desde luego, la parte técnica es muy relevante para el Contador Público.

Muchas gracias, Dr. Victorino Rojas Rivera por esta entrevista concedida a la revista Contaduría Pública del IMCP. 

Importancia del Informe de Auditoría Forense para deducir las cantidades perdidas por fraude en las empresas

C.P.C. GUILLERMO WILLIAMS BAUTISTA, M.C.I.E, C.R.M.A., C.F.E.
Socio Director de Auditoría Forense del Noroeste, S.C.
gwilliamsb@live.com.mx



Síntesis

A la par que se exponen experiencias acerca de la realización de auditorías forenses, se analiza su fundamentación normativa base y se presenta un breve resumen de las características que deben cumplir este tipo de instrumentos técnicos-periciales, a fin de que puedan tener éxito como prueba en los juicios correspondientes para la "acreditación del cuerpo del delito", de conformidad con lo establecido en las disposiciones fiscales.

Con la finalidad de ubicar un caso en particular, analizaremos brevemente la deducción fiscal de pérdida por fraude en México como ejemplo de lo mencionado en el proemio de este artículo, examinando los elementos primarios para la acreditación de las conductas antijurídicas que producen hechos que las leyes señalan como delitos de naturaleza patrimonial, especiales o faltas administrativas, en su caso, los cuales se mencionan de manera específica y, por supuesto, diferenciada en las disposiciones legales correspondientes a cada país.

Sabiendo de antemano que este texto será consultado en varios países de Latinoamérica por el alcance que

tiene la revista *Contaduría Pública* del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se abordarán los temas desde una perspectiva más universal, utilizando algunas cuestiones peculiares de México para exemplificar el contenido de los comentarios aquí expuestos y ser concordantes con el título de este artículo.

En este sentido, la denominada prueba pericial es admitida en casi cualquier parte del mundo durante un juicio de recuperación de fondos y de establecimiento de responsabilidades, el cual también sirve de base para la emisión de penas y condenas.

Esta prueba pericial se define como la opinión fundamentada de un experto en determinada materia que

mediante herramientas de carácter técnico o científico llega a determinar, de forma razonable y preferentemente con carácter irrefutable, cómo sucedió determinado hecho o suceso e inclusive los factores que dieron lugar a alguna circunstancia en particular.

Dentro de los peritos podemos encontrar doctores, ingenieros, arquitectos, químicos, psicólogos, expertos en documentoscopía, grafoscopía, lenguas indígenas y, por supuesto, auditores forenses.

Cada uno, en su respectiva materia, tiene que allegarse de las formas de convicción, primeramente, hacia su propio juicio, para después, en caso de que el asunto se lleve a tribunales de justicia, convencer a jurados, jueces, magistrados e integrantes del sistema judicial para poder exponer cuál es el fundamento de su opinión.

De realizar de manera correcta su trabajo, este podría constituirse en una prueba para acreditar o desacreditar el acto, asunto o hecho en controversia; sin embargo, es importante mencionar que el concepto, denominación y forma de presentar una prueba podría ser diferente, de conformidad con la legislación de cada país, así como el modo de conceptualizar o acreditar las capacidades técnicas del perito o experto en la materia, o bien el manejo, forma y presentación de una pericial.

El informe de auditoría forense puede ser la diferencia entre acreditar las conductas o hechos antijurídicos e irregulares o no hacerlo

Por ejemplo, pudiera ser necesario el hecho de presentar las pruebas ante un jurado, un juez, un ministerio público u otros funcionarios de administración de justicia de manera oral o escrita, de acuerdo con las leyes del país donde se realice la presentación de este informe del experto.

A pesar de esto, hay cuestiones que podrían ser recomendables en general como el hecho de realizar una auditoría forense para el caso de demostrar que en la empresa u organización ocurrió un fraude y las consecuencias que pudo tener este hecho lamentable.

En particular, en México existen criterios normativos en materia fiscal (criterios que seguirá la autoridad fiscal para determinar que existe un hecho, y si este es procedente o no en determinada situación) y que al respecto se mencionan en el Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2019, COMPILACIÓN DE CRITERIOS NORMATIVOS:

18/ISR/N Deducción de pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

A. Una pérdida de dinero en efectivo derivada de un robo o fraude podrá ser deducida en los términos del artículo 25, fracción V de la Ley del ISR, como caso de fuerza mayor siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

Las cualidades de los investigadores forenses deben estar fortalecidas con el propósito de encontrar los métodos utilizados por el perpetrador para obtener los activos y recursos de la empresa

I. Que las cantidades perdidas, cuya deducción se pretenda, se hubieren acumulado para los efectos del ISR, y

II. Que se acredite el cuerpo del delito. Para ello, el contribuyente deberá denunciar el delito y contar con copia certificada del auto de radicación, emitido por el juez competente. Dicha copia certificada deberá exhibirse a requerimiento de la autoridad fiscal.¹

El informe de auditoría forense puede ser la diferencia entre acreditar las conductas o hechos antijurídicos e irregulares o no hacerlo. Veamos a qué nos referimos: nos llama la atención, de manera especial, la mención “que se acredite el cuerpo del delito” aun cuando claramente se especifica en dichos criterios normativos que la forma en que se acredita esta condición lo constituye el hecho de denunciar el delito y que además se cuente con copia certificada del auto de radicación, lo cual, en la legislación mexicana, significa que el asunto ha sido aceptado para ser tratado en determinado juzgado, dado que en los procesos o procedimientos preliminares se ha determinado que existe materia de juicio o los elementos con los que se puede presumir la existencia del delito que ha sido reclamado.

De ahí que estos elementos que se presentan en el escrito inicial para ser o no ser aceptados por un juez deben ser contundentes, sin embargo, no podemos perder de vista que el fraude es, en esencia, un engaño y, por lo mismo, todos los rasgos constitutivos del delito han tratado de ser ocultados. Adicionalmente, el dinero o los bienes que han sido sustraídos de la empresa, negociación o institución, muy probablemente no se encuentren en poder del defraudador o se oculten de tal forma que pueden confundirse con recursos obtenidos de manera legal.

Por lo tanto, las cualidades de los investigadores forenses deben estar fortalecidas con el propósito de encontrar de forma clara cuáles fueron los métodos utilizados por el perpetrador para obtener los activos y recursos de la empresa prácticamente delante de todos.

Además, todos los actos realizados por estos investigadores deben estar cubiertos 100% de legalidad y no trasgredir los marcos legales con tal de conseguir los medios de prueba. Por lo tanto, dentro de las habilidades que deben ostentar estos investigadores se coloca de forma imprescindible su manejo del entorno legal, pero no solo para investigar, sino para respetar los derechos del imputado, dirigir sus documentos de forma pulcra, acudir a las formas e instancias correctas, conocer de momentos procesales en diversas materias que podrían tener procedimientos procesales jurídicos específicos, tal como se pueden dar en materia laboral, fiscal, civil, penal, administrativa o mercantil.

Por si fuera poco, el auditor forense debe conocer de tantos esquemas de fraude como sea posible. En nuestra experiencia personal podemos decir que nunca encontramos un fraude igual a otro por más que se parezcan, por consiguiente, conocer la mayor cantidad de formas de malversación como sea posible o de maneras de cometer un fraude nos ayuda a abrir la mente, explorar nuevas formas de investigación incluyendo las tecnológicas, observar conductas de individuos de manera más profunda, no descartar posibilidades de engaños como suele sucederle a la mayoría de las personas, no menospreciar la intelectualidad del posible defraudador e inclusive saber cómo puede reaccionar

ante ciertos tipos de situaciones con el objeto de planear un interrogatorio, una solicitud de información, una investigación en sitio o una verificación de operaciones, lo cual resulta siempre relevante.

De igual forma, el auditor forense debe saber interpretar las finanzas de la organización, puesto que el daño siempre impacta a la economía de esta, aun cuando este daño no se visualice en un primer análisis financiero, puesto que el auditor forense ha de cruzar información dentro y fuera de estados financieros, encontrar su correlación y así buscar dar “tiros de precisión”.

Otra cuestión, por supuesto, es que conozca las formas de prevención de fraudes, las cuales se circunscriben generalmente al control interno de las organizaciones, lo cual podríamos describir como el “ADN de la organización”, dado que es lo que diferencia a una empresa o institución de otra, toda vez que en este tema podemos ver su forma de organización, la forma de realizar sus operaciones, las facultades otorgadas a su personal y funcionarios, así como la forma de comunicación de los eventos identificados tales como faltantes de inventarios, aumento de las proporciones de los costos en relaciones con las ventas, el incremento de los gastos operativos y otros tipos de hallazgos.

Ciertamente, el conocimiento de cómo debería operar la empresa en comparación con la forma en la que realmente está funcionando, puede ser un gran indicativo de la existencia de un fraude, y con frecuencia es parte de cómo enunciar las conductas inapropiadas de los defraudadores.

Empero, la mención de estos aspectos por su parte, no son más que los elementos de una auditoría forense bien realizada y la manera de obtener los medios de convicción para convertirlos en los argumentos de la denuncia o demanda de fraude que lleven a las autoridades a la admisión de estos instrumentos y que haga factible el mencionado auto de radicación o auto de vinculación a proceso.

Una auditoría forense bien realizada demuestra, además, la pericia del experto en examinación de fraude y dota de todos los elementos para ser presentados en el juicio correspondiente para poder demostrar que el delito realmente se ha cometido.

En el sentido contrario, el auditor forense podría encontrar las razones por las que una persona ha sido incorrectamente acusada, dado que el auditor forense en su *expertise* debe diferenciar cuando verdaderamente tiene argumentos irrefutables para desvirtuar las acusaciones de una persona, en virtud que su primicia debe ser encontrar siempre la verdad y analizar los hallazgos de manera exhaustiva, más allá de la duda razonable.

Conclusión

La deducción en materia fiscal en México permite por lo menos recuperar aproximadamente 30% del monto que ha sido defraudado a una organización por medio de la deducción del importe del fraude en el cálculo de impuestos.

Sin embargo, esta deducción debe cumplir con los requisitos (inclusive algunos no abordados en este escrito) que los criterios normativos mencionan, los cuales infieren que las denuncias o instrumentos legales, con los que se reclama el hecho, deben contener claramente circunstancias de modo, tiempo, lugar y responder a las interrogantes de quién cometió el fraude, cómo lo hizo, cuándo lo hizo, cuánto fue el monto defraudado, dónde sucedieron los hechos e inclusive las formas de demostrar todo lo anteriormente mencionado.

Es muy importante que el auditor forense esté actualizado en sus conocimientos para reconocer, interpretar y adecuar la planeación de auditoría, inclusive frente a diversas legislaciones de conformidad con cada país en el que actúe y reconociendo como en el caso de este criterio normativo cuando algunos conceptos han cambiado en comparación con leyes aplicables como podrían ser las del entorno penal.

De tal forma que demostrar el cuerpo del delito de un fraude, de conformidad con los criterios normativos que se han instituido en México, puede ser factible con el informe de auditoría forense del perito en la materia.

Contratar a profesionales en este sentido permite analizar de manera correcta las finanzas de la organización, evaluar las formas preventivas de la empresa (control interno) a fin de apuntalar apropiadamente la investigación, realizar la misma conforme a derecho, presentar las pruebas e informes periciales de manera exacta y, en conclusión, acreditar de la mejor forma posible los delitos de naturaleza patrimonial, especiales o faltas administrativas en su caso y que mencionan las disposiciones legales, como en esta ocasión en particular las fiscales a efecto de lograr la deducción, que en el caso de México ha sido regulada de esta manera. Sin embargo, al hacerlo de esta forma, el auditor forense por medio de su informe puede por lo menos, y no solo para los efectos fiscales, demostrar la existencia del fraude en la mayor parte de los países del mundo. ^{cp}

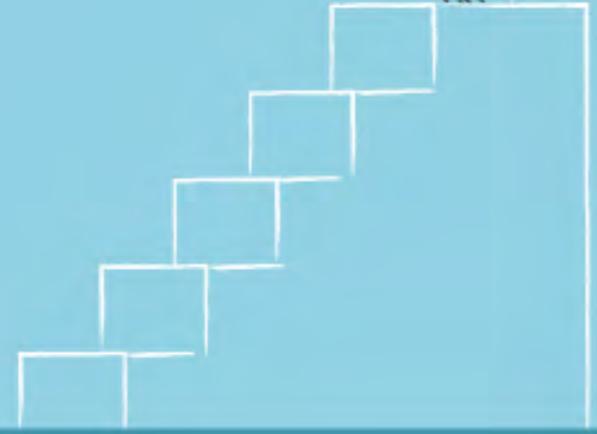
¹ Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2019, COMPILACIÓN DE CRITERIOS NORMATIVOS.

Nota: Agradezco al Lic. René Alejandro Rojas Corral, MCIE, la revisión y sus aportaciones a este artículo.

Razón de negocios y retos para las PyMES ante la nueva fiscalización



C.P.C. y M.I. José Hugo LÓPEZ LEAL
Socio-Director de López Leal Consultores, S.C. - Contadores
Públicos y Asesores de Negocios
dirección@llconsultores.com.mx
@J-Hugolopez



L.C.P. y M.D.F. SINDY GARCÍA ARCIÑIEGA
Gerente de Impuesto en López Leal Consultores, S.C.
consultoria@llconsultores.com.mx

Síntesis

En un entorno altamente tecnificado, con nuevas herramientas por parte de la autoridad fiscalizadora, el contribuyente en general se encuentra expuesto en sus actos y actividades cotidianos. Las últimas reformas fiscales aplicables en 2020 incorporaron diversas disposiciones tendientes a alinear a México con las acciones derivadas de la iniciativa BEPS. Estamos entonces en un entorno en el que las exigencias de cumplimiento son mayores, siendo las PyMES las que deben tener especial cuidado. Por ello, la "razón de negocios" en sus actividades cotidianas reviste medular importancia para reducir los riesgos fiscales que, en el caso de este tipo de empresas y por su tamaño, ponen en riesgo su viabilidad financiera.

El Diccionario de la lengua española define "**razón**"¹ como "motivo o causa", mientras que entre las diversas acepciones de "**negocios**"² encontramos que está la de "**acción y efecto de negociar**", pero también se le da el significado de "**utilidad o interés que se logra en lo que se trata, comercia o pretende**".

Por lo tanto, tenemos que etimológicamente "razón de negocios" puede definirse como el motivo o causa por la cual una persona (física o moral) negocia pretendiendo obtener una utilidad o interés como resultado.

Sin embargo, no hay una definición legal de "razón de negocios", aun cuando el Tribunal Federal de Justicia Administrativa lo ha definido como "motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad".³

Y es precisamente sobre esta última definición que la autoridad fiscalizadora está enfocando sus acciones, a fin de desvirtuar aquellas actividades o actos que el contribuyente realiza para la obtención de sus ingresos y sin diferencias de tamaño y estructura.

Lo anterior resulta relevante si se trata de micro, pequeñas y medianas empresas (PyMES), puesto que la

autoridad fiscalizadora no hace distingos entre contribuyentes considerando su volumen de operaciones o de su planta laboral, siempre y cuando tributen bajo el mismo régimen fiscal, con excepción de algunas facilidades que pudiera otorgar, por lo cual resulta fundamental contar con elementos suficientes para acreditar ante la autoridad las "razones de negocios" que llevaron a realizar determinado tipo de operaciones para la consecución de su objeto.

Precisamente, aquí estriba el mayor riesgo puesto que por cuestiones "prácticas" la mayoría de estas empresas dejan de lado el control interno con el ánimo de acelerar el proceso del flujo de efectivo, olvidando dar el soporte suficiente, o lo que se ha llamado "materialidad", a fin de que la autoridad se sienta satisfecha y no se tengan otro tipo de repercusiones y riesgos.

Para mayor claridad e identificación de las PyMES, se presenta la siguiente clasificación, dependiendo del sector al que pertenezca y de su planta laboral:

Tamaño/Sector	Industria	Comercio	Servicios
Microempresa	1 a 10 empleados	1 a 10 empleados	1 a 10 empleados
Pequeña empresa	11 a 50 empleados	11 a 30 empleados	11 a 50 empleados
Mediana empresa	51 a 250 empleados	31 a 100 empleados	51 a 100 empleados

Como se puede observar, son empresas con un número limitado de trabajadores y que no disponen de los grandes recursos de las empresas de mayor tamaño, lo que limita su expansión; tampoco cuentan con gran facturación, son vulnerables a los movimientos de la economía y regularmente necesitan de apoyos gubernamentales para realizar inversiones significativas.

Esto se traduce en que son más vulnerables al momento de un acto de fiscalización por parte del Estado a diferencia de empresas de mayor tamaño, en virtud de no contar con la capacidad suficiente (material y humana) para atender estos eventos puesto que su enfoque y esfuerzo principal está en la producción, comercialización, distribución y venta de sus bienes y/o servicios, dejando de lado (en su mayoría) políticas y controles necesarios.

Cuando se trata de contribuyentes con una estructura definida y consolidada, tanto operativa como administrativamente, les resulta más sencillo acreditar las razones por las cuales realizan las operaciones para la obtención de sus ingresos presentes o futuros. Sin embargo, no es la misma situación cuando se trata de las llamadas PyMES.

Operaciones tan cotidianas como la adquisición de una mercancía, el pago de un servicios o un arrendamiento de inmuebles que se realiza de manera regular pueden llegar a ser objetadas por la autoridad bajo el argumento de que no encuentran una razón suficiente que justifique su erogación, y si a eso le sumamos el hecho de que por la naturaleza y estructura de este tipo de empresas PyMES las transacciones las realiza directamente el propietario, el socio mayoritario, o bien personas con las cuales se tiene relación de parentesco, quienes **convencidas** de la necesidad o urgencia de dichas erogaciones **minimizan** la importancia de contar con todo el soporte o justificación de manera tangible y demostrable a terceros, el riesgo se incrementa.

Por lo anterior, y con motivo de las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación (CFF), vigentes a partir del 1 de enero de 2020, se hace necesario revisar de forma puntual, entre otros rubros, las consecuencias jurídicas de la llamada cláusula antiabuso, introducida en la legislación fiscal con motivo de la adición del artículo 5-A al código tributario citado y que para la autoridad resulta ser soporte medular en su estrategia para combatir la evasión fiscal.

En este sentido, en la exposición de motivos se introduce el concepto de "razón de negocios" como un elemento sustancial al momento de emitir una norma general antiabuso en la que se pueda cuestionar la procedencia de los actos jurídicos que realiza el contribuyente:

3. Regla general antiabuso.

Para ello, la presente iniciativa prevé que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del mismo. Sin embargo, para salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes y evitar cualquier tipo de arbitrariedad, la autoridad fiscal no podrá determinar un crédito fiscal derivado de la recaracterización o inexistencia para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, sin darle antes la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga.⁴

Por su parte, el artículo 5-A del CFF, en su segundo párrafo, establece lo siguiente:

Artículo 50.-A

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.⁵

Con independencia de si dicha reforma es o no constitucional, el hecho es que se le otorgó una facultad de “presumir” a la autoridad que conlleva una carga administrativa y operativa para las PyMES y la necesidad de adoptar protocolos y procesos de control interno que no se tienen considerados de manera ordinaria. Es por ello que mínimamente deben contar, en la realización de operaciones (principalmente aquellas que implican erogaciones y/o deducciones), con controles y documentación comprobatoria relativa a **demonstrar**:

- a) La necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;
- b) Al ofrecimiento de los bienes o servicios;
- c) Que acrediten las negociaciones previas a la contratación, así como los documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes a fecha cierta;
- d) Que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados, así como que acrediten la supervisión de los trabajos;
- e) Que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros;
- f) Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de este, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago;
- g) Opiniones escritas de asesores y expertos, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;
- h) Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio;
- i) Otros elementos de prueba como la correspondencia interna y externa (correos electrónicos, anuncios por Internet, publicidad), así como el cumplimiento de las obligaciones fiscales en tiempo y forma.

Aun cuando no hay una definición legal de “razón de negocios”, el TFJA lo define como: **motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho**, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad

Lo anterior es con el objetivo de que en el momento que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, se esté en posibilidad de aportar las pruebas suficientes.

Con la fiscalización electrónica y con la información que obra en poder de la autoridad, donde no basta meramente contar con un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) que ampare la erogación, sino con los elementos reales que motivaron que se llevaran a cabo estos actos jurídicos que son traducidos en deducciones autorizadas, resulta que la carga administrativa y de operación para las micro, pequeñas y medianas empresas impacta enormemente al no contar con los recursos, estructura y flujo económico para hacerle frente a estos actos de molestia por parte de la autoridad fiscalizadora.

Por lo tanto, es recomendable contar con la asesoría técnica de un especialista en la materia para mantener la optimización de los recursos de la empresa y la implementación de un Gobierno Corporativo que garanticen la competitividad, crecimiento y sostenibilidad de la empresa y, por supuesto, el cambio en la mentalidad y visión del empresario en estas empresas que son importantes y necesarias en nuestro país.¹

¹ Real Academia Española (2020). *Diccionario de la lengua española*. Disponible en: <<https://dle.rae.es/raz%C3%B3n>>.

² *Ibidem*. Disponible en: <<https://dle.rae.es/negocio?m=form>>.

³ <<http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCII/assembly/listarTesis.jsp>>.

⁴ <<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>>. Último párrafo, p. CXVIII. El subrayado es nuestro.

⁵ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (2019). Código Fiscal de la Federación, p. 3. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf>. El subrayado es nuestro.

Innovando la Auditoría Interna ante la crisis global



Instituto Mexicano
de Auditores Internos, A.C.

XXXVI ENCUENTRO NACIONAL DE AUDITORES INTERNOS

Expositores Nacionales e Internacionales live stream

26 y 27 de octubre, 2020

#IMAIENLÍNEACONTIGO

www.encuentronacional.com.mx



Presunción de operaciones simuladas ¿Es posible desvirtuarla?

C.P.C. HÉCTOR AMAYA ESTRELLA
Socio Director de Amaya Rabago Contadores Pùblicos, S.C.
hae@amayarabago.com

Síntesis

Desde 2014 entraron en vigor modificaciones en el Código Fiscal de la Federación que le permiten a la autoridad fiscal “presumir” que una operación es “simulada”. Entendiendo que esta presunción admite prueba en contrario (*iuris tantum*), es importante precisar en el plano práctico qué ha pasado en la forma como se administra esta facultad. ¿Es factible desvirtuar esta presunción? ¿Con qué realidad se encuentran los contribuyentes?

Dentro de una economía podemos ver una serie de operaciones que se llevan a cabo día a día; desde la más sencilla hasta la más complicada que genera un resultado global.

Esas operaciones se realizan desde la libertad de las partes que intervienen, por lo que podemos encontrarnos operaciones que pudieran parecer imposibles como reales. Por ejemplo, podemos ver el caso en el que una persona adquiere un bien a un precio muy bajo, respecto al que indique el mercado por la razón de que quien se lo vende tiene una urgencia económica, o bien quizás es algún amigo o familiar que desea beneficiar al comprador.

En el supuesto anterior quizás vemos muy claro que se detonaría un pago de impuesto sobre la renta para el comprador por adquisición de bienes, pero ¿qué sucedería en un

Podemos concluir que **es sencillo estar en el supuesto de una presunción de operaciones simuladas** y muy complicado desvirtuarlas

caso contrario? Es decir, si el vendedor determina un precio fuera de la realidad comercial y el que compra lo paga, aquí quien deberá pagar el ISR por la ganancia obtenida es el vendedor, pero ¿qué pasa con el que paga? ¿Puede deducir?

De entrada, la respuesta es sí, siempre y cuando cumpla con los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, si la autoridad fiscal, en uso de las facultades de revisión que le confiere el Código Fiscal de la Federación, lleva a cabo una auditoría a algún contribuyente, esta podrá considerar que no tienen efectos legales los comprobantes fiscales digitales que pretendan deducir y acreditar los contribuyentes cuando los proveedores que expedieron estos comprobantes hayan sido considerados dentro de las listas publicadas como empresas que expiden comprobantes que amparan operaciones simuladas.

Ubicarnos en este supuesto nos saca de la aplicación de las normas jurídicas ordinarias (¿es deducible o no deducible?) y nos lleva a las específicas previstas para estos casos, concretamente al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en donde nos encontramos un tamiz muy claro en el cual la autoridad fiscal presumirá que aquellos contribuyentes que emitan comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados realizan operaciones inexistentes.

Como ya lo sabemos, incurrir en esta situación nos puede llevar a la imposibilidad de deducir, así como de acreditar e incluso en casos más extremos a tener un cargo penal en contra.

Pero si analizamos bien el tema nos encontraremos que todo nace a partir de un derecho a “presumir”

que tiene la autoridad fiscal y este derecho tiene sus acotamientos, ya que la presunción de validez no es absoluta toda vez que encuentra su límite en el consentimiento del sujeto afectado. Así, en el momento en que este manifieste su inconformidad, la figura de la presunción dará paso a diversas cargas procesales. Por lo tanto, concluimos que la presunción fiscal siempre será *iuris tantum*, es decir, admitirá prueba en contrario.

Ahora el tema será saber cuál es la prueba idónea para dejar satisfecha a la autoridad fiscal que está objetando una deducción y acreditamiento, por estar amparado por un comprobante que, en su apreciación, cubre operaciones simuladas.

Para dicha cuestión no tenemos una certeza de qué documentos debe mostrar el contribuyente. Algunos han sugerido:

- > Relación de comprobantes fiscales.
- > Comprobantes de pago.
- > Respaldo de la documentación e información con la que compruebe la realización de las operaciones de esos comprobantes, entre las cuales pueden ser las siguientes:
 - » Contratos.
 - » Correos electrónicos.
 - » Cotizaciones.
 - » Archivo fotográfico.
 - » Bitácoras de servicios y/o entregas.

Pero ante la inexistencia de una guía específica de lo que se debe entregar para satisfacer el interés de

comprobación de la autoridad fiscal, quedamos en un estado de incertidumbre que no beneficia al contribuyente y que no le da pauta a la autoridad que le dé claridad para valorar las pruebas en contrario vertidas.

Es así que en la realidad lo que observamos son respuestas con cantidad de pruebas que llegan incluso a ser voluminosas, pero que al ser valoradas son desechadas sin mayor explicación que “una vez analizadas las pruebas ofrecidas por el contribuyente concluimos que las mismas no son suficientes para desvirtuar la presunción de la autoridad”.

Los datos que dio a conocer la Lic. Margarita Ríos Farjat, Jefa del Servicio de Administración Tributaria, correspondientes a 2019, revelaban que tan solo 3.6% de los contribuyentes que eran situados en esta lista negra podrían salir de la misma; de este pequeño grupo, 60% lo logran desvirtuando los cargos que se le imputaban mientras que 40% restante debían ir a las instancias jurisdiccionales para lograrlo.

Como se observa, podemos concluir fácilmente que es sencillo estar en el supuesto de una presunción de operaciones simuladas y muy complicado desvirtuarlas.

Este tema por su naturaleza ha llegado a las manos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECÓN), que es el ombudsman fiscal, y ha dado a conocer por medio del análisis sistemático 8/2018 que los contribuyentes tienen tres momentos para interponer una defensa en contra de la presunción de operaciones simuladas: el primero de ellos dentro de los 30 días siguientes a la publicación del listado definitivo en el *Diario Oficial de la Federación*, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; el segundo momento a partir de que reciban una carta invitación de la autoridad fiscal solicitándoles aclarar o regularizar su situación fiscal, y el tercer momento, cuando se inicie algún procedimiento de fiscalización, ya sea revisión de gabinete, visita domiciliaria y/o revisión electrónica.

Finalmente, es importante precisar que para los contribuyentes es un tema muy complicado estar comprobando la veracidad de sus operaciones puesto que de suyo la mayoría de estas lo son.

Si analizamos cuántos comercios, industrias, agricultores, ganaderos, pescadores, apicultores, profesionistas existen en México, podemos hablar de un número de personas morales de 2'143,999 y de personas físicas con actividades empresariales (que no son asalariados) 29'724,298 que, en su conjunto, durante 2019 emitieron un total de 245 comprobantes fiscales digitales por segundo durante 2019 para sumar un total de 7,718,534,879 comprobantes durante el año. Al respecto, sabemos que la mayoría son operaciones reales y que, aunque se esté combatiendo la corrupción y la evasión fiscal, se están afectando contribuyentes inocentes, motivo por el cual consideramos importante seguir trabajando en pro de una cultura tributaria que abone a dejar las malas prácticas y que por parte de las autoridades se deje en claro qué se necesita para desvirtuar este tipo de presunciones.

En caso de que esto no se logre, debemos recordar a los afectados que están en su derecho de ejercer una defensa y que pueden acudir a PRODECÓN a solicitar apoyo.

Construir una mejor patria nos corresponde a todos, erradicaremos la simulación y exijamos el respeto al derecho de los contribuyentes. ☪



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos



**16 y 19
octubre
2020**

**Maratón Nacional
de Ética 2020**



<https://cutt.ly/maraton-etica-2020>

Patrocinado por:

Salles Sainz

 Grant Thornton



Información financiera por COVID-19 y la NIC 36

Síntesis

Ante el impacto económico y social del COVID-19, muchas empresas deberán considerar el potencial deterioro de sus activos no financieros y activos intangibles de vida útil indefinida. Para ello, es necesario recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera y a la Norma Internacional de Contabilidad 36, las cuales establecen el marco conceptual contable que permite examinar y analizar las afectaciones que puede provocar el coronavirus en la información financiera de las compañías y la viabilidad de los activos intangibles como garantía para créditos fiscales.

Debido a la emergencia sanitaria provocada por el COVID-19, cualquier empresa puede resultar afectada e incumplir con las diversas obligaciones que le son sustanciales para su operación y funcionamiento en el sector económico. Por ello es importante observar si existe deterioro o plusvalía de los activos intangibles de vida indefinida que están registrados y valuados en la información financiera de las compañías y si son susceptibles de ofrecerse en garantía de los créditos fiscales en que incurra la empresa, por la falta de cumplimiento originada por una causa de fuerza mayor, como la que se vive hoy en día con el coronavirus.

La información financiera puede ser dañada por esta pandemia; de igual forma, desde la óptica de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), puede ocurrir lo mismo con el principio de negocio en funcionamiento y los resultados de operación. Sin embargo, el punto medular es que el informe integrado de la información financiera en la actualidad se aleja del valor real de la empresa. En mi opinión, no se refleja el valor de la empresa y se distancia del valor de capitalización bursátil; por lo tanto, qué activos sufrirán deterioro y cómo utilizarlos para garantía de créditos fiscales serán cuestiones que se analizarán en este artículo.

En general, las implicaciones del COVID-19 en los estados financieros del ejercicio finalizado en 2019 constituirán hechos posteriores no ajustables (tipo 2) a menos que, en alguna circunstancia, pongan de manifiesto hechos que ya existían a fecha de cierre y que se manifiestan solo ahora.

Todo ello sin perjuicio de los informes, anexos, notas o desgloses en el reporte integrado o la memoria del ejercicio 2019, informe anual o reporte 10K, según el país de que se trate y que sea necesario incluir para no distorsionar la capacidad de evaluación de los lectores, analistas y usuarios de los informes anuales.

En consecuencia, los aspectos que se tratan a continuación afectan, fundamentalmente, a los estados financieros del ejercicio 2020.

Activos no financieros

Se entiende por activos no financieros primordialmente a las propiedades planta y equipo, así como a los activos intangibles de vida útil indefinida que, además, pueden generar plusvalía.

Análisis del deterioro con base en la NIC 36, Deterioro del valor de los activos

Muchas empresas tendrán que considerar el potencial deterioro de sus activos no financieros. La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36, *Deterioro del valor de los activos* requiere que el crédito mercantil y los activos intangibles de vida útil indefinida se sometan a pruebas de deterioro como mínimo una vez al año y siempre que, como para otros activos no financieros, haya un indicador de que esos activos podrían estar deteriorados.

Un cese temporal de las operaciones, un paro técnico, la condición de emergencia sanitaria o una disminución inmediata de la demanda o de los precios y la rentabilidad son claramente hechos que pueden indicar un deterioro. Además, los nuevos requerimientos de etiquetado en México, debido a la implementación de la Norma Oficial Mexicana NOM-051, afectarán a los personajes infantiles de los empaques de productos de varias empresas, como "El Osito Bimbo", "El Tigre Toño", "Melvin", así como sucedió con el "Negrito", que ahora es "Nito".¹

La reducción de la actividad económica y los menores ingresos es probable que afecten a prácticamente cualquier entidad y también representan un indicador de deterioro en el valor de los intangibles.

Por ello se recomienda considerar los siguientes aspectos:

- COVID-19 y las medidas tomadas para su control pueden reducir las entradas de efectivo futuras o aumentar los costos directos y opera-

tivos, así como de otro tipo por los motivos ya descritos anteriormente.

➤ Estos hechos que incluyen, por ejemplo, una caída en el precio de las acciones de una entidad de modo que la capitalización bursátil sea inferior al valor en libros, son un indicador de deterioro que requiere que el crédito mercantil y los activos intangibles de vida útil indefinida se sometan a pruebas de deterioro en momentos distintos al ciclo habitual, o que otros activos necesiten ser analizados.

➤ Las hipótesis y las previsiones de flujos de caja, que son utilizados para evaluar el deterioro, deben actualizarse, hoy en día, para reflejar el impacto potencial del COVID-19; además, hay que considerar las técnicas de inter-Brand, que valúan las marcas e intangibles.

➤ El enfoque de flujos de efectivo esperados (múltiples escenarios ponderados por probabilidad) puede resultar más idóneo para estimar el valor recuperable en un entorno de incertidumbre, que la proyección de un único escenario; asimismo, es relevante considerar el tiempo que se requerirá para volver a los niveles operativos previos de 2019.

El impacto potencial de las medidas tomadas para controlar la propagación del virus podría incluirse como escenario adicional en un enfoque de flujos de efectivo esperados.

Podría haber una serie de diferentes potenciales resultados en función de los escenarios considerados.

➤ Adicionalmente, con independencia del método de determinación de valor recuperable, la tasa de descuento debería revisarse para reflejar el impacto del virus y las medidas tomadas para controlarlo, por ejemplo, la tasa libre de riesgo, el riesgo país y el riesgo propio del activo.

En un escenario único, la tasa de descuento debe reflejar el riesgo asociado al COVID-19. En definitiva, el riesgo y la incertidumbre deben recogerse bien en los flujos de efectivo o en la tasa de descuento.

Cualquiera que sea el enfoque que la dirección utilice para reflejar las posibles variaciones en los flujos de efectivo futuros esperados, el resultado debe reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros.

Cuando el método de estimación del valor recuperable se base en el valor razonable, las hipótesis a utilizar deben ser las de un participante de mercado.

Los datos requeridos por la NIC 36 son informes amplios, por ello se deberán considerar específicamente los requisitos para revelar asunciones y sensibilidades en el contexto de los test de deterioro del crédito mercantil y de los activos intangibles de vida indefinida.

Igualmente, deben tomarse en cuenta los requisitos de la NIC 1, *Presentación de estados financieros* para desglosar las principales fuentes de estimación de la incertidumbre, que tienen un riesgo significativo de resultar en un ajuste material a los estados financieros en un periodo posterior. También deberá reconocerse la plusvalía, así como el valor de las marcas (figura 1).

Figura 1. Las marcas más valiosas de 2020



Amazon, el "caballo negro"

La empresa Amazon ha tenido resultados positivos en plena pandemia de 2020, tanto en su valor de marca como en su capitalización bursátil. Esta marca se ha beneficiado de la condición de cuarentena, pues su negocio es la logística de entrega de mercancía.

El reporte 10K Anual de 2019 señala lo siguiente:

	December 31,	
	2018	2019
Stockholders' equity:		
Preferred stock, \$0.01 par value:		
Authorized shares – 500		
Issued and outstanding shares – none	–	–
Common stock, \$0.01 par value:		
Authorized shares – 5,000		
Issued shares – 514 and 521		
Outstanding shares – 491 and 498	5	5
Treasury stock, at cost	(1,837)	(1,837)
Additional paid-in capital	26,791	33,658
Accumulated other comprehensive income (loss)	(1,035)	(986)
Retained earnings	19,625	31,220
Total stockholders' equity	43,549	62,060
Total liabilities and stockholders' equity	\$162,648	\$225,248

See accompanying notes to consolidated financial statement

Capital contable al 31 de diciembre de 2019 valor de \$225,248.

Amazon se convirtió oficialmente en la segunda compañía en EE.UU. en alcanzar una valoración de mil millones de dólares. Esa métrica, por sí sola, hace que la acción sea un digno competidor para la cartera de inversores de 2020. Pero hay otras razones que hacen que Amazon sea especial y que valga la pena considerarla como una de las mejores acciones para comprar hoy, y de las mejores acciones para comprar en los mercados de EE.UU.

Sin embargo, ¿cuál es el valor razonable de la empresa? ¿Cuánto vale su marca, el valor de sus intangibles y su capital humano?

Si al capital contable de 2019 reporte 10K por una suma de \$225,248 USCY se le adiciona el valor de la marca por una suma de \$220,791 USCY, mi metodología de valor sugiere que esta empresa tiene \$446,039 USCY millones de dólares entre capital contable y valor de marcas. No obstante, el mercado paga por ella, más del doble.

La imagen técnica

Las acciones de Amazon han aumentado en forma meteórica en los últimos años. El precio de la acción alcanzó un récord en 2,050.00 dólares antes de corregirse para rebotar en su línea de tendencia alcista. La línea de tendencia se manifiesta por un soporte alcista oblicuo, que ha durado más de dos años.

El precio de las acciones de Amazon detuvo su impulso alcista dos veces en la resistencia de 2,050.00 dólares. Por lo tanto, ¡el precio de la acción se mueve en un triángulo alcista! Lo anterior permite a Amazon estar entre las empresas más grandes del mundo, pues su valor por capitalización bursátil está arriba del billón de dólares (cuadro 1).

Cuadro 1. Empresas más grandes del mundo por su capitalización bursátil (en miles de millones de dólares)

Núm.	Nombre	País	Capital bursátil	Industria
1	Aramco	Arabia Saudita	1.764.96	Energía
2	Apple Inc.	EE.UU.	1.421.81	Tecnología, hardware
3	Microsoft Corp.	EE.UU.	1.409.78	Tecnología, hardware
4	Amazon	EE.UU.	1.062.76	Internet, distribución retail
5	Alphabet Inc.	EE.UU.	1.044.53	Medios interactivos y servicios

Datos al cierre del 17 de febrero de 2020.

Fuente: Andrés Sevilla (2020, 23 de febrero). "Empresas más grandes del mundo 2020". *Economipedia*. Disponible en: <<https://economipedia.com/ranking/empresas-mas-grandes-del-mundo-2020.html>>. Consultado el 11 de agosto de 2020.

Nota: en este cuadro solo se anotaron las primeras cinco empresas más grandes del mundo por su capitalización bursátil. La versión completa de esta información puede consultarse en <<https://economipedia.com/ranking/empresas-mas-grandes-del-mundo-2020.html>>.

Asimismo, durante la pandemia, al mes de julio del presente año, Amazon ha ganado otro medio billón de dólares en capitalización bursátil.

Coca Cola

Fuera del ranking de las 20 empresas más valiosas del mundo, la capitalización bursátil de Coca Cola tal vez sea más parecida a la suma de su capital contable y su valor de marcas e intangibles.

Hoy en día, esta empresa refresquera controla más de 500 marcas y su negocio es básicamente de productos básicos de consumo, especialmente bebidas. Está ahora como la empresa número 25 más valiosa y su capital contable, al 31 de diciembre de 2019, es de \$21,098 USCY; lo anterior, incluye información de COVID-19: "Estos son tiempos difíciles para todos, pero los 134 años de historia de nuestra compañía nos aseguran una cosa: nosotros, nuestra gente y las comunidades que orgullosamente llamamos hogar nos recuperaremos, tal como lo hemos hecho después de cualquier otra crisis global. Todos saldremos más fuertes, más resistentes y más unidos que nunca".

Sin duda, Coca Cola es un ejemplo de cómo esta compañía está actuando ante el COVID-19² y de lo que los reguladores solicitan de información en los reportes integrados, en los hechos posteriores y en la información a fecha intermedia en 2020, es decir, cómo se ha enfrentado la pandemia, las pérdidas y ganancias, el deterioro de activos y la plusvalía de las marcas.

Caso Walmart

El 20 de marzo de 2020 Walmart celebró su asamblea anual de accionistas en la que se aprobó un pago de dividendos ordinario de 0.87 pesos por acción y un pago de dividendos extraordinario de 0.92 pesos por acción. El pago total de dividendos asciende a un monto de 1.79 pesos por acción. Esta es información de la asamblea efectuada en 2020 con datos de 2019, respecto de WALMEX, es decir, la empresa que cotiza en México.³

Walmart duplica su beneficio y mejora su previsión de beneficios

La cadena estadounidense de supermercados y grandes almacenes Walmart obtuvo un beneficio de 3.288 millones de dólares (2.990 millones de euros) en su tercer trimestre fiscal, finalizado en octubre, 92,3% más que en el mismo periodo del ejercicio anterior (cuadro 2).

Cuadro 2. Información financiera de la empresa Walmart México, WALMEX

Detalle Capital Contable Walmart, México	2019	2018
Capital social	45,468,428.00	45,468,428.00
Prima en emisión de acciones	-1,324,626.00	-1,111,487.00
Acciones en Tesorería	0	0
Utilidades acumuladas	108,860,208.00	104,638,687.00
Otros Resultados Integrales Acumulados	15,140,757.00	15,918,446.00
Total Participación de Controladora	168,144,767.00	164,914,074.00
Unidades monetarias en miles de pesos		

Conclusión

En México, Walmart tiene activos intangibles según sus estados financieros del cierre del ejercicio al 31 de diciembre de 2019, recientemente aprobados en su asamblea anual de accionistas efectuada el 20 de marzo de 2020.

La hipótesis es que en el crédito fiscal que le han fincado por los impuestos de la operación con ALSEA, con respecto a la venta de los restaurantes VIPS, esta empresa mexicana ofrecía en garantía del interés fiscal sus bienes de activos intangibles de vida útil indefinida, los cuales están registrados y valuados en su información financiera, y que generan el superávit por revaluación, con el que se soporta la diferencia entre CUFIN, actualizada y los resultados aprobados por la asamblea y los activos intangibles valiosos son la garantía para el crédito fiscal.

¿En qué casos es necesaria la garantía del interés fiscal?:

- Al solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución (o embargo), aunque se haya solicitado al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Al solicitar una prórroga en el pago de lo adeudado al fisco.
- Cuando se solicita hacer el pago en parcialidades, aunque actualmente el Servicio de Administración Tributaria (SAT) no está solicitando la garantía, siempre que las parcialidades se paguen a tiempo. Si el contribuyente llega a incumplir dos, se le exigirá pagar la garantía.
- Si se solicita la aplicación del producto y los bienes están embargados por alguna otra autoridad.

Los medios de garantía del interés fiscal contemplados por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

- Depósito de dinero en alguna institución financiera autorizada.
- Mediante una prenda o hipoteca.
- Pago de una fianza por parte de una institución financiera autorizada.

- Obligación solidaria asumida por un tercero.
- Embargo en la vía administrativa.

¿Cuál es el plazo para ofrecer la garantía del interés fiscal?:

- Debe constituirse la garantía dentro de los siguientes 30 días hábiles luego de que la autoridad haya notificado al contribuyente que tiene que ofrecerla.
- La prenda sobre el intangible es una opción; asimismo, que la empresa que extienda la fianza la otorgue sobre el valor de los intangibles valiosos de vida útil indefinida, es la otra opción.

Por su parte, Amazon es la empresa que ha generado las mayores utilidades durante la pandemia por su logística de entrega a domicilio. Siendo una plataforma tecnológica, posee intangibles de vida útil indefinida muy valiosos, lo cual ha contribuido a que el valor bursátil de la empresa de febrero a julio de 2020 tenga una plusvalía en sus acciones de medio billón de dólares.

A su vez, Coca Cola es la empresa que, con su logística e infraestructura y equipamiento físico, distribuye bebidas en todo su mercado mundial y también ha adquirido plusvalía en sus acciones.

En ninguno de los tres casos mencionados (Amazon, WALMEX y Coca Cola) su reporte integrado de información financiera refleja el real valor de las empresas; además, no se incluye a los intangibles valiosos de vida útil indefinida y mucho menos se reconoce la plusvalía que, desde mi punto de vista, es evidente bajo el criterio de capitalización bursátil. Asimismo, los intangibles como son las marcas pueden ser una garantía prendería en los conflictos con el SAT, para garantizar el interés fiscal, ya que son valiosos. ☪

1 Al respecto, es necesario revisar la NOM-051 por efectos de obesidad infantil, asunto mal entendido por la COFEPRIS. La NOM-051 regula el sistema de etiquetado frontal que deben tener todos los alimentos y bebidas no alcohólicas pre-envasados, destinadas al consumidor final, de fabricación nacional o extranjera, comercializados en territorio nacional.

2 Para mayor información, véase The Coca Cola Company (2020, 31 de marzo). "COVID-19 Response: How the Coca-Cola North America System is Supporting Communities and Frontline Responders". The Coca Cola Company. Disponible en: <<https://www.coca-colacompany.com/news/covid-19-response-how-the-coca-cola-north-america-system-is-supporting-communities-and-frontline-responders>>. Consultado el 11 de agosto de 2020.

3 Cabe mencionar que también está la información mundial de la empresa que cotiza en EE.UU., o sea, la holding bursátil absoluta al día 14 de noviembre de 2019.



DR. CARLOS ENRIQUE PACHECO COELLO
Docente, Consultor e Investigador
pcoello@correo.udg.mx

Con frecuencia, los docentes que imparten clases en las universidades sobre la información administrativa utilizan libros de texto que en su momento fueron buenos, pero que ahora ya están desactualizados, debido a los rápidos cambios de los problemas a resolver y sus metodologías aplicables.

Adicionalmente, estos libros incluyen las versiones del estudiante y del profesor, esta última incluye las resoluciones de los ejercicios y problemas planteados en el libro; los docentes suelen aplicar exámenes con los ejercicios del libro, apegándose totalmente a las respuestas ahí planteadas, de manera que si el estudiante no responde igual que lo que se señala en el libro su calificación es de cero, con los efectos negativos de desmoralizar a los futuros profesionales, quienes desertan o cambian de universidad o de carrera.

El índice de reprobación en esta asignatura es de 95%, aproximadamente, y sus efectos inmediatos significan un alto costo que por alumno gestionan las universidades, el cual se eleva más si desertan los estudiantes. En este sentido, lo más importante para una universidad es cumplir con su misión de formar profesionales de alta calidad para apoyar a las empresas con visión virtuosa para que sean competitivas.

Para lograr la comprensión de los lectores de este artículo, expondré algunos ejemplos típicos que se

Enseñanza de la Contaduría: expectativas

plantean en estos libros de texto y que por lógica es imposible poder plasmar en ellos las reflexiones pertinentes en ambientes reales, las cuales dependen del giro, entorno, tamaño, entidad, cultura y otros referentes de vital importancia.

Primer caso

Un restaurante especializado en comida francesa trajo a un cocinero de Las Vegas, quien tenía un tiempo efectivo de 10 horas diarias y no se pensaba contratar a otro cocinero; asimismo, para no perder la calidad de los platillos vendía tres tipos de alimentos: crepas, carnes y quesos. El estudio de tiempos y movimientos determinó que para elaborar las crepas se requerían 10 minutos; los quesos, 16 minutos, y las carnes, 25 minutos. A su vez, la demanda de los comensales era de 30 órdenes de crepas, 15 órdenes de quesos y 25 órdenes de carnes. Después de hacer los cálculos se llegó a la conclusión de que debido a los márgenes de contribución por platillo y el tiempo de preparación de los alimentos, en función del tiempo del cocinero de Las Vegas, solo se podían vender dos órdenes de carne sin que los clientes no se molestaran y pidieran otros platillos. Esta era la respuesta base para que el profesor evaluara a sus alumnos con calificación aprobatoria si estaba igual al libro de respuestas; de lo contrario, era reprobatoria. ¿Usted qué opina?

Permitame hacer las siguientes reflexiones:

1. ¿Usted si va por carne, acepta otro platillo?
2. ¿Será que no se puede, mientras se cocina la carne, preparar los quesos y, en otro momento, preparar las crepas?
3. ¿Será que no se pueda contratar a otro cocinero para preparar los ingredientes, mientras el cocinero le da los puntos finos?
4. ¿El cocinero trabajaría las 10 horas diarias sin comer y sin descansar?

Se puede llegar a la siguiente conclusión: los docentes deben estar preparados para que las futuras generaciones de egresados sean competentes para reflexionar y no para aprender de memoria fórmulas que a veces ni ellos entienden, y no enseñar para memorizar a los alumnos sin poner escenarios y aportar alternativas de solución.

Segundo caso

Una empresa que prepara pinturas para el hogar vende tres tipos de pinturas: azul, rojo y amarillo. Sin embargo, tiene como restricción que requiere una máquina especial para preparar las pinturas de 20,000 horas máquina. El tiempo para el color azul es 10/unidad; el rojo, 20/unidad, y el amarillo, 25/unidad; la demanda estimada es de 500 galones del color azul, 1,000 por el rojo y 400 por el amarillo, con mayor margen de contribución del color amarillo y el menor margen es el color azul. Despues de los cálculos respectivos solo se pueden surtir, por ejemplo, 100 galones del color amarillo. Si no da esa respuesta en automático el alumno resulta reprobado porque así está en el libro de respuestas. ¿Está usted de acuerdo? Me permito hacer las siguientes reflexiones:

1. ¿Será que los clientes pidan los mismos colores al mismo tiempo?
2. En caso de que así sea, ¿mientras se preparan los materiales no se puede usar la máquina especial, para los otros colores?

No les parece que hay diferentes formas de hacer las cosas con otras estrategias.

Tercer caso

Un hospital debe tomar la decisión de dejar a su personal de limpieza o aceptar la oferta de una empresa tipo *outsourcing* que ofrece sus servicios por un monto mensual de \$19,000.00. En la actualidad, si se queda con su personal sus costos variables son del orden

de \$19,500.00 por mes; por lógica, la decisión final sería contratar a la empresa de limpieza por sus costos menores al mes. Según el libro de respuestas, esto es lo que se le da al docente para evaluar, lo cual implica una mala nota para el alumno si su respuesta no se apegue a lo que viene en el texto. ¿Usted qué piensa? Les sugiero hacer las siguientes reflexiones:

1. Desde luego, en este caso no se contemplan los aguinaldos, la prima de antigüedad, el seguro social y otras prestaciones, lo cual sería un punto en favor de la empresa de limpieza. Sin embargo, no hay que olvidar que dicho personal está dentro de las instalaciones, lo cual le da al hospital la obligación de cuidarlos.
2. Recordemos que van a trabajar en un hospital, por lo que la limpieza no será solo dos o tres veces al día; en el hospital hay enfermos, quienes vomitan, manchan las sábanas de sangre, por lo que es necesario limpiar los cuartos de hospitalización, quirófanos, pisos, baños de los familiares que acompañan a sus enfermos. Me pregunto, ¿lo hará la empresa de limpieza? ¿Usted qué opina?

Conclusión

Como podemos ver, las soluciones de un libro solo son ejemplos de respuestas que se aplican sin tomar en cuenta cada contexto en una organización. Por ello es importante enfatizar que un docente no solo debe impartir clases, sino educar para la vida en su hábitat natural a los futuros profesionales de la información. Lo anterior, con la finalidad de poder formar a los profesionistas que un país necesita para crecer y ser competitivos; por consiguiente, se requiere que aprendan a reflexionar y que tomen las decisiones correctas para agregar valor a las empresas, de manera que estas sean más productivas.

Ante la entrada de grandes corporaciones de corte internacional hay que innovar, diferenciarse y solicitar el apoyo profesional de expertos en la preparación y análisis de información administrativa, y no dejarse llevar por las pláticas de café. Las decisiones deben estar sustentadas y tomar en cuenta varios escenarios, sobre todo en estos momentos en que el ambiente es más hostil.

Es importante tener en cuenta que nuestra labor como docentes no es reprobar, sino formar a los estudiantes y a las futuras generaciones para que sean competentes en su labor y cumplan con su misión para con la sociedad, que paga con sus contribuciones nuestra educación.

Recordemos no soy de México, soy México.

El informe anual integrado ¿agrega valor?



SOFÍA BOLAÑOS CACHO

Alumna del Programa de Contaduría Pública y Estrategia Financiera del Instituto Tecnológico Autónomo de México
Revisado por la Doctora Sylvia Meljum Enríquez de Rivera,
Directora del Departamento Académico de Contabilidad del Instituto Tecnológico Autónomo de México

En las últimas décadas se ha cuestionado la divulgación tradicional de la información financiera por parte de las empresas, como una información centrada solo en la revelación de datos financieros. Debido a que la revelación de esta información va dirigida a los grupos de interés, muchas empresas han tenido que cambiar la forma en la que presentan su información. Cada vez hay más inversionistas que buscan inversión en Environmental, Social and Governance (ESG) y, por lo tanto, cada vez hay más empresas que buscan presentar informes de sostenibilidad donde muestran sus compromisos con prácticas empresariales medioambientales, sociales y de Gobierno Corporativo positivas.

La rapidez con la que está cambiando el mundo es cada vez mayor. Con la globalización, las interdependencias en las economías, las cadenas de suministro, los avances tecnológicos, el crecimiento rápido de la población y el aumento del consumo de los recursos ha tenido como consecuencia un impacto en la calidad, disponibilidad y precio de los recursos. Hay una presión creciente para los ecosistemas que son esenciales para la economía y la sociedad.

Actualmente, vivimos en medio de una crisis ambiental global. Los incendios a escala mundial, la reducción de los glaciares, las marchas por el cambio climático, el huracán Dorian, entre otros eventos más, son ejemplos de esta crisis. Estos fenómenos ecológicos, la inestabilidad social y las crisis financieras muestran la fragilidad del mercado global. Consecuentemente, las compañías han tenido que plantearse nuevos riesgos e innovaciones para transformar sus prácticas y modelos de negocio a comportamientos sostenibles a largo plazo que reconozcan la importancia del medio ambiente. Esto implica nuevos canales de comunicación y formas de reportar la información, así como novedosos modelos de negocio que reconozcan la necesidad de innovar para lograr hacer más con menos recursos.

El número de informes integrados en el S&P 500 se ha duplicado desde 2013. De un total de 395 compañías, 78% publica reportes de sostenibilidad.¹ Sin embargo, en ocasiones, muchas empresas publican dos reportes independientes en vez de uno solo, por lo que se dificulta establecer relaciones entre la información financiera y no financiera. Por lo tanto, es importante destacar que los informes integrados no solo contienen la información financiera de la empresa, sino también la información de sostenibilidad con el objetivo de informar la creación de valor de la empresa. Estos informes proporcionan datos sobre la estrategia y perspectivas empresariales dentro de un contexto económico, social y medioambiental. Pero ¿realmente agregan valor?

Antecedentes

En las últimas décadas hemos tenido una evolución en la forma en la que presentamos los informes. Antes de la década de 1970 se presentaba un informe meramente financiero. Entre las décadas de 1970 y 1980 se presentaban dos informes aislados de información financiera y otro de información social y ambiental. A partir de la década de 1990 se empezó a incluir en el informe de sostenibilidad, información social. En la década de 2000 se empezaron a ver iniciativas para combinar información de sostenibilidad e información financiera bajo el informe anual y actualmente está la tendencia de presentar un único informe integrado con una visión holística de la organización que integre el ámbito financiero, ecológico y social.

Según el International Integrated Reporting Council (IIRC), en 2009 la información financiera solo explicaba 19% del valor de mercado de una empresa, comparado con 83% que representaba en 1975. Es decir, en 2009, 81% del valor de mercado de una empresa era explicado por su información no financiera. Esto es un claro ejemplo de cómo los tiempos han cambiado y cómo cada vez es más necesario publicar este tipo de información al mercado.

La práctica del informe integrado se realizó a partir de las compañías que conformaron el programa piloto desarrollado entre 2011 y 2014, en el cual participaron más de 100 organizaciones de diferentes industrias y países del mundo con el fin de desarrollar y compartir las mejores prácticas en la elaboración de los informes integrados.²

La encuesta de Black Sun e IIRC, realizada a 66 de los participantes del programa piloto, destacó que la presentación integrada de reportes impacta y beneficia a todos los niveles de la organización, desde el nivel operacional diario hasta el nivel del Consejo, incluyendo también las relaciones con los inversionistas.

Otros resultados que se descubrieron con mayor detalle en la encuesta de Black Sun e IIRC incluyen los siguientes:

- Beneficio positivo en las relaciones con inversores (56%) y analistas institucionales (52%).
- Calidad mejorada de los datos, resultando en mejor información para la administración y mejor toma de decisiones. 87% de las personas que elaboran los resultados financieros entienden mejor la estrategia de la organización.
- Entendimiento común del proceso de creación de valor, incluyendo el valor de corto, mediano y largo plazo.
- Ruptura de islas mediante el pensamiento integrado, fomentando que se cumplan internamente los objetivos estratégicos.
- Calidad mejorada de las comunicaciones corporativas.
- Oportunidad para revisar y alinear los procesos operacionales.
- Insertar la responsabilidad corporativa y la sostenibilidad en los negocios como algo usual.
- Nuevos ojos para pensar en el negocio, identificando de manera particular los causales del valor no-financiero.

Marco regulatorio

Los grupos de interés tales como los empleados, clientes, proveedores, socios, reguladores y políticos forman parte fundamental de la evolución de los informes, ya que se encargan de presionar activamente la rendición de información adicional. De igual forma, otras instituciones se han unido a esta lucha, tales como el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Global Reporting Initiative (GRI), el Proyecto de Contabilidad Sostenible (A4S) y la International Federation of Accountants (IFAC). En general, se busca que los informes sean más completos e incluyentes con una integración de procesos organizacionales con el fin de comunicar cómo la estrategia de la organización, su Gobierno Corporativo, desempeño y perspectivas en el contexto de su entorno externo, la conducen a crear valor en el corto, mediano y largo plazo.

Desde el año 2010, tras la conformación del International Integrated Reporting Council (IIRC) como organismo líder en la generación de guías para la elaboración del marco internacional, se ha incrementado

el interés por producir informes integrados. Varias empresas emiten y se basan en el marco conceptual del IIRC.

El IIRC tiene como objetivo emitir una guía para orientar las prácticas de divulgación emergentes y promover el pensamiento integrado en todo el mundo. Su Consejo está representado por las *Big4* (Deloitte, KPMG, PwC e EY) y otras firmas importantes de auditoría y servicios contables en el mundo, organismos nacionales y supranacionales, la academia, organismos de armonización (IASB, IOSCO), instituciones internacionales reconocidas en materia de sostenibilidad (GRI), organismos multilaterales como el Banco Mundial, algunos miembros del programa piloto IIRC y representantes de los gobiernos de Francia y China, así como las bolsas de valores.

En México no hay ninguna ley que obligue a incluir contenidos no financieros en los informes anuales. Sin embargo, en algunos otros países sí: el Reino Unido introdujo una legislación en 2006; Suecia adoptó una legislación en 2007; Dinamarca modificó su legislación en 2011 y Francia en 2012. En el caso de Francia, la legislación también requiere que las grandes PyMES incluyan información ambiental y social.³

Hoy en día, Sudáfrica es el país más estricto en informes integrados, ya que adoptó esta forma de reportar como requisito para cotizar en la Bolsa de Valores de Johannesburgo desde marzo de 2010. Además, según un reporte del IIRC, una investigación en Sudáfrica ha demostrado que los inversionistas se están beneficiando de esta práctica, ya que les ayuda a comprender de una manera más clara los riesgos que enfrentan las empresas y por ello ayuda a mejorar el compromiso.⁴

Asimismo, la coordinación de la Federación Mundial de Bolsas de Valores (WFE, por sus siglas en inglés) busca que las bolsas de Johannesburgo, Brasil, NASDAQ, Estambul y El Cairo, insistan a sus compañías revelar información con respecto a temas ambientales y sociales.

En diciembre de 2013, el IIRC publicó la versión actual del marco internacional. Esto es considerado como un hito importante en la evolución de la información empresarial, por sus consecuencias en las prácticas futuras de divulgación de información de las empresas tanto en información financiera como no financiera.

Ejemplos

La primera compañía en hacer un informe integrado fue una empresa danesa llamada Novozymes.⁵ El informe fue publicado en el 2002, consta de 108 páginas y se llama "Informe financiero, ambiental y social

integrado". Además, fue la primera en incluir el principio de conectividad al presentar un informe corto. Otra empresa danesa que también fue de las primeras es Novo Nordisk. Lo importante del informe de esta empresa es que se incluyó el principio de materialidad en los contenidos no financieros del informe con la aplicación del AA100, este aseguramiento externo le dio mayor credibilidad a la información incluida.

En EE.UU. la primera compañía fue United Technologies en 2008, de ahí American Electric Power, PepsiCo y Southwest Airlines en 2009.⁶ En México, 74% de las empresas que conforman el IPC elaboran un informe, y alrededor de 15% de estos informes fueron integrados o de sustentabilidad en el 2012.⁷

La India, en los últimos años, ha visto un progreso notable en los informes y publicaciones corporativas. Los requisitos de los inversionistas, las expectativas sociales y la introducción de regulaciones han contribuido a la transparencia y a la ampliación de publicaciones más allá de las normas financieras tradicionales. Las observaciones preliminares proporcionan evidencia de beneficios positivos tanto para las empresas que adoptan informes integrados como para sus grupos de interés, específicamente inversionistas. Hay una vinculación mayor con el Gobierno Corporativo, los informes de riesgos y la estrategia. En todos los sectores, las empresas están considerando e informando sobre el uso y el efecto en varios capitales por medio de métricas y narrativas cuantitativas. Además, los informes anuales están más conectados mostrando cómo las estrategias y el modelo de negocio están creando valor. Y, finalmente, el uso eficaz de la infografía y la tecnología Web han mejorado el compromiso del usuario y la calidad de la presentación.⁸

La tendencia de los informes anuales integrados fue reconocida hasta el 2010 como la mejor manera de obtener información completa del valor de las empresas.⁹ Este cambio en la manera de presentar los informes significa una adaptación a los nuevos tiempos. La preservación del medio ambiente pasó a ser un tema importante a escala mundial y este tipo de prácticas lo refleja. Me parece importante implementar este tipo de estrategias para sobrevivir en el mercado global. Sobre todo, para poder seguir posicionando la marca, disminuir el riesgo de reputación y preservar una posición competitiva.

Hoy por hoy, las empresas líderes publican informes integrados en sus páginas de Internet. Sin embargo, la misión del informe integrado no se limita al cambio en la presentación de la información, sino también en la transformación de los procesos internos y de la estructura de las organizaciones. Es decir, lo que se debería de intentar lograr es que las empresas adopten un pensamiento integrado en sus procesos, así como a la

hora de tomar decisiones. El informe integrado debe reflejar esto: el modelo de negocio, la estrategia, el gobierno, el desempeño y las perspectivas de futuro; con el fin de crear valor en el corto, medio y largo plazo.¹⁰

Recuperación de la confianza

En el Foro Económico Mundial del año 2014 se abordaron temas sobre cómo hacer negocios de la manera correcta, es decir, cómo los negocios recuperan la confianza mediante la creación de valor de largo plazo y si vale la pena intentar el capitalismo ético. Esto fue debido a la crisis financiera global y la desconfianza constante sobre el modelo capitalista.

La reconstrucción de la confianza en los negocios y la creación de valor de largo plazo son interdependientes. Es imposible la creación de valor a largo plazo si no se toman en cuenta los intereses de los grupos de interés. Una empresa nunca puede ignorar a sus empleados, proveedores, clientes, acreedores, comunidades y el medio ambiente. De la misma forma en la que no puede olvidar cómo se miden sus intereses y su efecto en ellos sobre la estrategia y el modelo de negocio.

Para ganar mayor confianza en el mercado se requiere transparencia y responsabilidad. Standard & Poors menciona que una mayor transparencia de los datos y riesgos del proyecto ayudan a capturar capital potencial, ya que la carencia de transparencia y la revelación del riesgo resalta la incertidumbre del inversionista y crea malestar en el mercado. Adicionalmente, destaca que la confianza es la piedra angular de los mercados de capital eficientes e integrales. Por ello, las empresas deben ser capaces de articular su estrategia y su modelo de negocio, así como también vincular las métricas para lograr que la organización construya confianza.

Una investigación realizada en el año 2010 por Ocean Tomo muestra que en el año 2009 los activos netos de las compañías de S&P representan solo 19% de su capitalización de mercado, mientras que en 1970 representaban 90%. El estudio destaca que los factores intangibles como confianza, reputación y viabilidad del modelo de negocios en el largo plazo se han convertido en los conductores materiales de valor.

La presentación de reportes corporativos es clave para proporcionar a los grupos de interés la información que necesitan. Sin embargo, un estudio reveló que más de dos tercios de los inversionistas tienen baja confianza en los reportes de las compañías desde el comienzo de la crisis financiera global. En otra encuesta, 80% de los inversionistas consideraron que la percepción de la calidad de la presentación de reportes de una empresa afecta su percepción de la calidad de su administración. En el mismo estudio, 89% de los *brokers* consideró que las revelaciones contenidas en el reporte anual acerca de estrategia, riesgos y oportunidades y otros conductores de valor pueden tener un impacto directo en el costo de capital de la compañía.¹¹

Según EY, los inversionistas buscan la publicación de información más transparente y de mayor calidad de cuestiones que afectan al riesgo, el rendimiento y la valoración de las empresas. Además, los inversionistas confían más en la información que procede directamente de los emisores, y no de terceros.

Conclusión

El informe integrado es una forma de presentar la información en un diálogo más significativo, comprensivo, integrado y uniforme con los grupos de interés externos. Se trata de abandonar la contabilidad financiera retrospectiva tradicional hacia una explicación



holística y cohesionada de la estrategia, el modelo de negocio y la propuesta de valor hoy, mañana y en el largo plazo.

La aplicación del pensamiento integrado requiere que la organización considere no solo los resultados de su negocio, sino también las consecuencias, los efectos que los resultados tienen en otros capitales incluyendo los capitales directamente relacionados con la sostenibilidad del negocio.

En el siglo XXI la sociedad espera que los negocios participen en la solución de las necesidades y deseos de la sociedad. Hoy cómo un negocio genera flujos de efectivo tiene que estar en función de cómo sus intereses están alineados e integrados con los de la sociedad. El diálogo de las organizaciones ha dejado de ser cómo el mundo fomenta el capitalismo y el crecimiento, hacia cómo fomenta el capitalismo y el crecimiento responsable.

En otras palabras, el informe integrado es una iniciativa orientada al mercado. La evolución de la revelación de información no financiera es consecuencia del reconocimiento de que los negocios deben cambiar la forma en la que operan con el objetivo de recuperar la confianza del mercado, después de la crisis financiera global. Actualmente, los grupos de interés piden una revelación pública que demuestre el seguimiento de estándares y la manera en la que la empresa crea valor. Por ello, el aumento de la importancia de la información no financiera ha obligado a las empresas a adoptar nuevas prácticas y novedosas canales de comunicación que permitan que las distintas audiencias interesadas estén informadas de sus actividades y su impacto en el entorno.

Como consecuencia de estas nuevas exigencias, se ha hecho fundamental que los informes corporativos evolucionen, al tiempo que los procesos empresariales sean revisados y actualizados sin perder de vista impactos económicos, sociales y medioambientales. El IR es hoy un medio que asegura que los diferentes grupos de interés conozcan los asuntos más destacados relacionados con las necesidades financieras, económicas y sociales en los procesos y estrategias.

Este artículo describe un panorama extenso sobre la práctica de informes integrados en todo el mundo, destacando los casos de las empresas pioneras y la experiencia de aquellas que se han vinculado al programa piloto del IIRC. Las prácticas aisladas, el recorrido realizado por algunas Bolsas de Valores y desarrollos en algunos países en prácticas de información no financiera nos hacen destacar la IR a partir de medidas legislativas obligatorias, en algunos casos, pero principalmente desde las decisiones legislativas que promueven la adopción voluntaria.

La IR ha evolucionado a partir de la madurez de propuestas en torno a la información no financiera y debe su resultado a otros marcos como el EBR y el informe conectado de A4S. Hoy el IIRC trabaja con su propósito de promover, bajo una política de debido proceso, la aplicación de los informes integrados alrededor del mundo. Constituye una práctica de reporte nueva que tiene en cuenta las necesidades de los grupos de interés en la organización, bajo un punto de vista holístico.

El reporte integrado fue creado para mejorar la rendición de cuentas, la administración y la confianza. Proporciona a los inversionistas información necesaria para tomar decisiones más eficaces de asignación de capital, lo cual resulta en una mejor rentabilidad de las inversiones a largo plazo.

Según Deloitte en un artículo "Presentación Integrada de Reportes - Guía para Directores", la exhibición de la información integrada de reportes es de sentido común, ya que las empresas solo pueden crear valor perdurable para los accionistas si desarrollan relaciones exitosas y duraderas con clientes, empleados, proveedores, accionistas y las comunidades donde operan. Para crear flujos de efectivo, los negocios dependen no solo de capital financiero y manufacturado, sino de un conjunto de recursos y relaciones más amplio que incluye los capitales intelectual, humano, social y natural. ¹

¹ Lukomnik, Jon (2018, 3 de diciembre). "State of Integrated and Sustainability Reporting 2018". *Harvard Law School Forum on Corporate Governance and Financial Regulation*. Disponible en: <<https://corpgov.law.harvard.edu/2018/12/03/state-of-integrated-and-sustainability-reporting-2018/>>.

² De Villiers, C.; Rinaldi, L. y Unerman, J. (2014). "Integrated reporting: Insights, gaps and an agenda for future research". *Auditing and Accountability Journal*, 27(7), pp. 1042-1067.

³ Rivera, Y.; Zorio, A. y García, M. A. (2016, diciembre). "El concepto de informe integrado como innovación en reporting corporativo". *ScienceDirect*. <https://doi.org/10.1016/j.jik.2016.01.016>.

⁴ International Integrated Reporting Council (2015, diciembre). "Creating Value, Integrated Reporting <IR> and Investor Benefits". Disponible en: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/05/IntegratedReporting-and-Investor-Benefits_.pdf>.

⁵ Eccles, R. G. y Krzus, M. P. (2015). *The Integrated Reporting Movement*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

⁶ Eccles, R. G. y Saltzman, D. (2011). "Achieving sustainability through integrated reporting".

⁷ Del Arco, P. (2016, 3 de mayo). "Reportes corporativos en México: situación y tendencias". *Diario Responsable*. <https://diarioresponsable.com/opinion/23278-reportes-corporativos-en-mexico-situacion-y-tendencias>.

⁸ Gaud, V. (2019, 12 de septiembre). "Integrated Reporting". Disponible en: <<https://integratedreporting.org/news/integrated-reporting-in-india-2019/>>.

⁹ Eccles, R. G. y Krzus, M. P. (2009). "One Report". En *Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*.

¹⁰ International Integrated Reporting Council (2013, abril). "Consultation draft of the international IR framework". Disponible en: <<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>>.

¹¹ Peñuela, A. y Palomino, H. (2016, 8 de noviembre) "Reportes Integrados <IR> y los retos de su implementación en Colombia". *El Contador Público*, (191), pp. 60-72. Disponible en: <<http://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/articulo.pdf>>. Consultado en noviembre de 2019.



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

Suscríbete a nuestra revista en formato digital 2020

**La información más completa y actual del ámbito
contable solo la encontrarás aquí**

\$600.00

» Anual

\$60.00

» Un ejemplar

libreria@imcp.com.mx

Tel. 55 52 67 64 27

**Tienda
en línea**



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos
ISSN 2558-2876
Año 49-576-A02020-2020

Entrevista
Socorro Xochitl
Carmona Barenco
Directora del Instituto Tecnológico de Cancún

65 aniversario de la CONAA

A la comunidad de negocios

C.P.C. FERNANDO HOLGUÍN MAILLARD

Exconsejero y miembro de la CONAA por más de 28 años en diversos comités

Socio Presidente de Parker Russell México, S.C.

holguinf@prodigy.net.mx



Eventos importantes en el mundo de los negocios y en nuestro país desde 1955 donde esta generación "1955 - 2020" de auditores han sido protagonistas

En un "... rincón de la Avenida Paseo de la Reforma que deseo acordarme ... sin semáforos, con tranvías y trolebuses, camiones urbanos de primera y segunda clase corriendo por esa avenida" está situado el University Club donde se inician las reuniones del Comité de Auditoría en octubre de 1955.



Áhi se emiten los primeros boletines normativos que trataron aspectos de principios de contabilidad, valuación y presentación (la Comisión de Principios de Contabilidad nació 12 años después y se entregaron los principios al CINIF en 2002), hasta aspectos fiscales y luego los pronunciamientos y procedimientos de auditoría.

Las funciones de este comité (que bien pueden considerarse como la historia de la profesión del Contador Público), fue promovido por Don Salvador González Berazueta que fue el primer socio mexicano en PW puntualizando que en sus primeros años de trabajo, por su imagen de independencia y profesionalismo del auditor, influenciaron intensamente ante las autoridades fiscales a aceptar su dictamen "sine qua non" de que el causante había cumplido con sus obligaciones fiscales para lo cual se establece la Dirección de Auditoría Fiscal (DAF) en 1959 y, desde entonces, 60 años después continúa vigente ese dictamen con múltiples cambios desde formularlo en papel a una plataforma digital ahora opcional para cierto tamaño de entidades.

Objetivo de este artículo es enumerar sucintamente solo ciertos eventos significativos ocurridos en estos 65 años que han afectado la información financiera y la manera de auditar.

Esos episodios son una revolución que ha cambiado a la humanidad que debe denominarse "el umbral disruptivo de 65 años" sobre los eventos de la pandemia del COVID 19 y la caída de la economía en el mundo ... nunca antes vistos ... además de otros impactantes cambios en los hábitos de la humanidad y de los indudables impactos que tuvieron en la información financiera y, sobre todo, la estrategia y táctica de auditlarla en ese lapso de años y sobre todo en este particular año del aniversario 65 de la CONAA.

No es una crónica de la vida de la CONAA este artículo

No es la crónica de los eventos como se hicieron en el aniversario de los 60 años pues dicha narración se actualiza por los 65 años y se anexa como un documento PDF a este número de la revista.

El propósito

Enfatizar que el auditor independiente ha estado presente en esos eventos disruptivos que necesariamente han impactado la economía, su reflejo en las normas de información financiera y en nuevas peculiaridades de auditlarla.

Durante esos eventos los reguladores emitieron normas de información financiera acordes a los cambios en la economía principalmente sobre

Felicitación de la Presidencia del IMCP

Se menciona rápido y la CONAA cumple 65 años ... la más antigua del IMCP, de América Latina y hasta del propio IFAC pero en ese periodo han existido episodios disruptivos en la humanidad que afectan los estados financieros y los auditores han normado procedimientos efectivos y oportunos para auditar los efectos de dichos eventos.

Obviamente, en el IMCP, es un momento especial donde queremos dar a conocer a nuestra comunidad de los negocios este aniversario, de cómo hemos accionado y hacer énfasis en el compromiso de dicha Comisión, por seguir trabajando con integridad observando las NIA, las normas de calidad, ética, independencia, escépticismo y en seguir emitiendo obras editoriales que enaltecen a nuestra profesión y al IMCP.

¡Enhorabuena!

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores
Presidente del CEN del IMCP

tópicos tales como: consolidaciones, método de participación, arrendamiento financiero, impuestos diferidos, inclusión del estado de flujos, efectos de la inflación, nuevas reglas de valuación de activos fijos, arrendamiento operativo/puro, beneficios laborales, perdidas esperadas, activos y pasivos financieros, valores justos, instrumentos derivados, demerito, otras partidas integrales, valores presentes, valor del dinero, criptomonedas, estimaciones contables por especialistas y diversos tópicos y definiciones y, sobre todo, sus efectos de valuación, presentación y revelación.

Impacto en la CONAA

Hemos visto en estos 65 años cómo sus normas fueron (y están) modificadas en las circunstancias de un mundo dinámico/cambiable por ciertos eventos mundiales que brevemente se mencionan a continuación (sin mayor taxonomía ni pretender realizar un estudio social-económico-financiero-humanista) y, desde luego, el auditor ha sido protagonista aplicando las NIA sobre esas eventos transaccionales siendo más intuitivo, cauteloso, escéptico, independiente, ético, mejorando la obtención y documentación de la evidencia suficiente y competente adecuada, uso de la tecnología, cambios en los dictámenes para informar con mayor claridad las responsabilidades de su cliente y de su alcance de su trabajo y, sobre todo, aplicando las normas de calidad ... que es el antídoto por excelencia para su propio examen para prevenir/detectar fraudes y errores en las manifestaciones de los estados financieros.

Sucesos que han impactado al mundo de los negocios, indudablemente ...

Teniendo en mente que ningún miembro de la CONAA (excepto uno Roberto Córdova asesor en este comité de larga trayectoria) y de muchos lectores no habían nacido hace 65 años (1955) brevemente serán identificados únicamente para activar la imaginación de cómo esos sucesos son el punto de inflexión sobre el trabajo de examinar la información financiera donde, sin lugar a duda, el auditor considera el "riesgo" como la clave para el desarrollo en el alcance de su trabajo:

- > **Guerras** ... al fin ... un disparador de las economías ...
- > **Escándalos financieros** ... el parte-agua que modifica con dramatismo las NIF y NIA ...
- > **Terrorismo** ... riesgos, limitaciones, caída de mercados ...
- > **Inflaciones** ... que afectan indiscutiblemente la información financiera ...
- > **Cambios del valor de nuestra moneda y de los bienes** ... los cambios de valor de la moneda y de los bienes deben reconocerse ...
- > **Divisa (dólar)** ... de la mano con la inflación y otras implicaciones ...
- > **PIB** ... crecimientos negativos ...
- > **Petróleo** ... los veneros del diablo sus beneficios y perjuicios ...
- > **Transistor** ... la mayor revolución silenciosa de este invento pequeño disruptivo ...
- > **Computadores** ... la innovación indiscutible en los negocios ...
- > **Inteligencia artificial (IA)** ... Big Data ...
- > **Celular inteligente** ... el invento del Siglo XXI ...
- > **Comunicaciones rápidas económicas** ... aviones de hélices al jet al doble de la velocidad ...
- > **Ciencia** ... creación bebés en probeta ... la medicina avanza pero no lo suficiente ...
- > **Eventos** (ensalada) ... Olimpiadas que nos trajo la TV a colores y anexado con un movimiento estudiantil ...
- > **Epidemias** ... coyuntura de un antes y después en los negocios ...
- > **Cambios comportamiento social** ... pasión por los cambios ...
- > **Cambios de régimen social y económico** ... rumbo al capitalismo ...
- > **Entretenimiento** ... de las enormes salas de cines de cientos de lugares a mini salas
- > **Los contadores son un peligro para normar principios de contabilidad** ... caso del escándalo financiero de Penn Central –
- > **Negocio en marcha** ... auditar el futuro ...

Indudable ... todos los sucesos anteriores afectaron la vida de la CONAA en sus primeros 65 años ...

Y "de los errores y experiencias se aprende" el auditor toma nota para evaluar el negocio en marcha ahora más que nunca conocerlo, considerar cambios en la moda, tecnología, economías en declive, política y epidemias! ...

Momento crucial que afectan "DRAMÁTICAMENTE" a infinitud de entes, pero el **mundo de los negocios** es la última línea de batalla donde tiene que cambiar de fondo su manera (modelo) para sobrevivir como negocio en marcha, cumplir con sus accionistas e informar a la sociedad con veracidad.

Los **usuarios** (incluyendo las autoridades y la sociedad) vehemente requieren que los emisores publiquen NIF acorde a los sucesos para reflejar la situación financiera, resultados, flujos, revelaciones en forma conservadora con visiones más estrictas, escépticas (como el reconocimiento de pérdidas esperadas, valor del dinero, valor razonable ...)

considerando los efectos de las "partidas fuera del balance" entre otras medidas estrictas para ofrecer confiabilidad a los usuarios de la información financiera auditada.

Obviamente los **emisores** han cambiado las normas para adaptarlas a los ritmos de esos efectos de los eventos arriba descritos para hacerlas más puntuales, oportunas, cerrar interpretaciones, reforzar los grupos que las emiten (recursos económicos, incorporación de talentos interdisciplinarios, se forman consejos independientes y órganos de vigilancias -PCAOB- y se las quitan a los contadores por ser un peligro!).

Los auditores han sido protagonistas

Seguimos normando pero desde el mismo IAASB como ha sido el protocolo de la CONAA influenciado en ese comité desde que se formó IAPC (hoy IAASB) y ahora nuestro embajador el mismo presidente de la CONAA Fernando Ruiz-

"Riesgo"

Ahora más que nunca por la crisis sanitaria y económica estamos conscientes de nuestra misión que es examinar la información financiera con rigor (escépticismo), sin influencias (independencia) y juicio profesional (con base en 65 años mínimos de experiencia) observando con vehemencia/pasión las NIA donde se adoptan las internacionales con el propósito de dar mayor seguridad a los usuarios que las manifestaciones en los estados financieros no estén desvirtuadas por riesgos de **FRAUDES Y ERRORES** significativos es el reto ineludible donde el único antibiótico son las **Normas de Control de Calidad** que observa el auditor.

"Riesgo" ahora más que nunca son los efectos devastadores de la situación sanitaria y económica actual nacional e internacional, indudablemente, modifican la forma de hacer negocios y el inicio de una lucha de superación para continuar como negocio en marcha o en funcionamiento y ... estaremos, la CONAA, en nuestra misión de examinar la información financiera y ofrecer un grado de confianza ante estos eventos ...

"Riesgo" es la palabra que más se repite en las NIA y el auditor tiene "apetito" insaciable por el mismo (así lo califica EL modelo COSO que sugiere medidas de excelencia para el fortalecimiento del control interno) y es un "cazador" innato para que sus clientes detecten, prevengan riesgos por fraudes y errores y nosotros evaluarlos, probarlos para eliminar riesgos significativos y no caer en confianza inadvertida o en exceso de incurrir en riesgos innecesarios.



Mujeres y hombres del mundo de los negocios pidan a sus auditores un "tour" por las NIA

En memoria de los muchos compañeros de la CONAA fallecidos. ■

Notas

CONAA - al referirnos a este nombre es considerando como la continuación del original CPA (Comité de Procedimientos de Auditoría en 1955), después CNPA (Comisión de Normas de Procedimientos de Auditoría en 1973), luego CONPA (Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en 1975) y CONAA (Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento en 2010).

La versión detallada de los eventos importantes se publica en el Anexo B del documento titulado Crónica de la CONAA en acción durante los últimos 65 años!, el cual puede consultarse en el siguiente sitio web:

<https://imcp.org.mx/?p=124408>

Pro bono en la Contaduría

Su potencial virtuoso en tiempos de crisis

L.C.C., L.D. y MTRA. MARÍA DE LOURDES DOMÍNGUEZ MORÁN
Vicepresidente de Planeación y Prospectiva de la Academia Mexicana de Auditoría al Desempeño, A.C.
Profesora de carrera en la Facultad de Contaduría y Administración, UNAM
mmoran@unam.mx

En fechas recientes hemos afrontado retos globales que hace unos meses no estaban en el horizonte y que han requerido de adaptación inmediata para sortear los obstáculos impuestos por las circunstancias. Los efectos de la fuerte disruptión que estamos atravesando son generalizados y han afectado, tanto a nivel personal como económico y social; la humanidad en conjunto debe mostrar su resiliencia tras el impacto traumático de la pandemia.

Incluso ante el panorama que se vaticina desalentador, nuestro gremio tiene mucho que aportar para, mediante la asunción responsable del compromiso con la sociedad, intervenir con iniciativas de impacto fundamentadas en las fortalezas profesionales de los Contadores. Es en este mismo sentido que la Federación Internacional de Contadores ha expresado recientemente que los Contadores aportan experiencia estratégica y operativa, integridad, confiabilidad y transparencia de la información necesaria para que las economías funcionen, incluso durante una crisis.¹

Así, las entidades a las que históricamente hemos prestado nuestros servicios ahora requieren de un esfuerzo adicional de nuestro gremio para apoyar la continuidad de las operaciones en las condiciones adversas que se vislumbran en esta situación contingente. En particular, es de esperarse que ciertas entidades resientan con mayor fuerza el impacto de una crisis, en específico las entidades cuya operación tiene un alto impacto en la generación y ocupación de la fuerza laboral y cuyos recursos pueden verse seriamente limitados en el corto plazo, al punto de comprometer su subsistencia como es el caso de las micro, pequeñas y medianas empresas. Es menester responder a este reto con la fuerza de la profesión organizada.

Los beneficios tal vez no se reflejen en honorarios, sino la recompensa devendrá de la satisfacción de contribuir a que la sociedad salga avante coadyuvada por el consejo profesional de los Contadores.

La fortaleza de un gremio deviene del acercamiento y respuesta a las necesidades de la sociedad. Las transformaciones y, sobre todo, las posibilidades que el trabajo voluntario, *pro bono* de los expertos de la Contaduría Pública puede estrechar el impacto de nuestra profesión hacia la comunidad en sentido amplio. Todos los involucrados en el gremio, desde el nivel supranacional con la IFAC hasta las agrupaciones regionales y locales, los colegios profesionales, las universidades, instancias gubernamentales tenemos la oportunidad de dar un paso al frente y, mediante el esfuerzo coordinado, retomar el compromiso con la sociedad.

Esto es una revalorización de la fuerza gremial para ser un eje de apoyo indispensable en tiempos de retos que trastocan diferentes ámbitos.

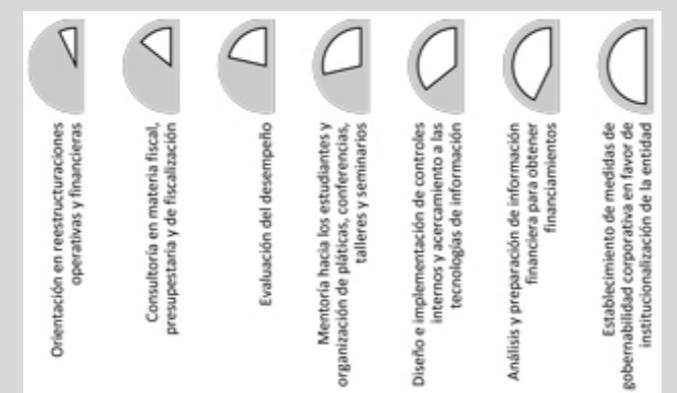
¿Qué es *pro bono*?

Es una abreviación común de la frase latina "*pro bono publico*", que significa "por el bien público"; es decir, como refiere Martin,² el término tradicional para actividades filantrópicas relacionadas con las profesiones. Se aplica a los servicios profesionales prestados sin costo o a uno significativamente reducido para quienes no pueden pagar el honorario habitual e, indudablemente, es una manifestación del compromiso social de un gremio.

Resulta irrefutable la asociación del trabajo *pro bono* con los médicos en su práctica en hospitales y escuelas, asimismo se observa una amplia gama de experiencias al respecto entre los juristas, tradicionalmente promovidas en las barras de abogados, firmas y universidades de los Estados Unidos de América. Sin embargo, el *pro bono* no es exclusivo de tales profesiones, ejemplo de ello lo tenemos en el compromiso altruista retomado con iniciativas promovidas, por citar algunas disciplinas, por la ingeniería³ y la arquitectura.⁴ En todo caso se implica la aplicación del *know how* en casos específicos o proyectos por horas periódicas en honor a la premisa de mantener un estándar de calidad no diferenciado con quienes pueden solventar el pago del honorario.

En el ámbito de la Contaduría Pública, dichos servicios parten de los conocimientos, habilidades y aptitudes propios de la profesión. En terreno práctico, de forma enunciativa no limitativa, algunas de las opciones de los servicios *pro bono* que se pueden incluir se enlistan en la figura 1.

Figura 1. Ejemplo de actividades *pro bono* vinculadas con los saberes de la Contaduría Pública



Es bien respaldada la afirmación de que todos los actores en el trabajo *pro bono* son beneficiados. Desde el estudiante o pasante que escala su formación teórica con el involucramiento en las soluciones a los problemas reales, una verdadera tarea de responsabilidad social; la institución educativa que ve atendidas la vinculación con la sociedad y la complementación de sus perfiles de egreso; el gremio que responde con entereza y responsabilidad a las necesidades del interés público consolidando la imagen de la profesión; los Contadores individuales que revaloran su impacto social; las firmas que además de posicionamiento y generación de relaciones tiene efectos como estrategia de desarrollo y retención de los individuos;⁵ aquellos a quienes se les presta directamente el servicio que, de otra forma, no podrían destinar sus recursos económicos al pago de honorarios profesionales y, en última instancia, la comunidad en sentido amplio que será receptora, a diferentes tiempos, del efecto de un acompañamiento profesional.

Asimismo, un sector que no requiere de ganar experiencias a través del trabajo *pro bono*, pero que puede participar con retribuciones importantes en el sentido personal son aquellos profesionales con amplia experiencia que se han retirado de las firmas o están próximos a hacerlo, pero desean permanecer profesionalmente activos.⁶

Figura 2. Beneficiarios del trabajo *pro bono*



Existen antecedentes en estudios que aseveran una serie de beneficios en cascada del *pro bono* que, además motivar una resignificación del trabajo y desarrollo de los individuos quienes los ofrecen y ejecutan, también están positivamente asociados con el desempeño y rentabilidad de las entidades que los fomentan.⁷

Los Contadores tenemos la oportunidad de hacer la diferencia en muchos aspectos, ahora que los efectos de la pandemia ame-

nazan con afectar a empresas de todas dimensiones, se devela la oportunidad de organización de iniciativas que tienen el potencial de demostrar ante la sociedad nuestro compromiso gremial. Es, en suma, un entorno de ganar-ganar. Incluso las condiciones actuales facilitan tomar ventaja del binomio tecnología y virtualidad para prestar el trabajo especializado de una forma eficiente conforme a la disponibilidad de la persona voluntaria y a la necesidad de respuesta.

Insisto, nuestra participación en tareas de consultoría especializada debe promoverse, tanto por la profesión organizada como por las universidades y agrupaciones locales, regionales e internacionales que las vinculan; así será posible encarar los retos con el apoyo solidario de una profesión como la Contaduría y fomentar institucionalmente el trabajo *pro bono* de forma responsable, evaluable y reportable, tal como se hace con los servicios remunerados y en cumplimiento de las normas técnicas y éticas aplicables. Así será indispensable incluir controles necesarios para calificar a los sujetos beneficiarios de los servicios *pro bono*, vigilancia para prestar un servicio de calidad, estándares para dar seguimiento al desempeño de los participantes; verificación del desarrollo o impacto del trabajo e identificación de las oportunidades que este genera.

Estas líneas no tuvieron por objetivo instrumentar la prestación de servicios *pro bono*, más bien, atraer la atención hacia el concepto para dejar a los lectores el análisis de la forma en que, desde su ámbito de influencia puedan contribuir a construir un programa sólido, confiable y sostenible que, como lo ha expuesto, aporte beneficios transversales a todos los involucrados. Concluyo con la afirmación de que *pro bono* es una verdadera "buena práctica" que fortalecerá más allá de la profesión, a la sociedad. ■

1. International Federation of Accountants (2020). Maintaining Trust & Confidence During a Crisis. International Federation of Accountants. Recuperado de <https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/maintaining-trust-confidence-during-crisis> (consultado el 7 de julio de 2020)

2. Martin, M. (2000). Chambers, R. T. In *Meaniful Work: Rethinking Professional Ethics*. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780951332570.001.0001>

3. Moulton, B. (2010). Pro bono in engineering: Towards an improved understanding. *Technological Developments in Education and Automation*. https://doi.org/10.1007/978-90-481-3656-8_61

4. McGann, S., & Milech, B. (2014). Connections: Academics, architects and community pro-bono projects. In *M2: Models and Methodologies for Community Engagement*. https://doi.org/10.1007/978-981-4585-11-8_8

5. Burbano, V. C., Mamer, J., & Snyder, J. (2018). Pro bono as a human capital learning and screening mechanism: Evidence from law firms. *Strategic Management Journal*, 39(11), 2899-2920. <https://doi.org/10.1002/smj.2947>

6. Gold, N. (2014). *Pobreza, Justicia Estado de Derecho* (Vol. 44, Issue 0).

7. Chauradia, A. J., & Somaya, D. (2014). Is pro bono also pro lucrum? Doing well by letting your human capital do good. 74th Annual Meeting of the Academy of Management, AOM 2014, 1631-1636. <https://doi.org/10.5465/AMPP.2014.83>

Cartas invitación de otras unidades desconcentradas

C.P.C. EDYTH RAMÍREZ SÁNCHEZ

Integrante de la Comisión Nacional de Síndicos del Contribuyente
edythramirezs@hotmail.com

¿Qué es una invitación?

Es un comunicado digital, con fundamento en el artículo 33, fracción III del Código Fiscal de la Federación, que tiene como fin instar cortésmente a los contribuyentes a que de manera voluntaria aclaren o corrijan inconsistencias en su declaración anual, mensual o información atípica del contribuyente.

¿Por qué una Unidad Desconcentrada que no corresponde a mi domicilio me puede enviar invitaciones?

Porque lo permite el Código Fiscal de la Federación, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 63, el cual establece que:

[...] Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, estas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contado a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente.

Las cartas invitación fundamentalmente las envía la Administración General de Auditoría Fiscal Federal por medio de las diferentes Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal sin limitación de que las mismas se encuentren localizadas en plaza diferente al domicilio de los contribuyentes.

¿Por qué es importante contestar la carta invitación recibida de una Unidad Desconcentrada?

Si recibes la invitación de una Unidad Desconcentrada diferente a tu domicilio, no debes perder de vista que pueda ser por motivo de que autoridades diferentes al Servicio de Administración Tributaria (SAT) requieren información para confirmar o aclarar alguna observación y que, desde su punto de vista, no es normal y pueda dar origen a una sanción.

De acuerdo con lo anterior, sugerimos analizar los términos de la invitación y cumplir en tiempo y forma con lo que el SAT solicite.

Esta contestación puede formar parte del expediente de la otra autoridad como se indica en el mismo artículo 63, primer párrafo antes ya señalado.

En las cartas invitaciones de otras unidades desconcentradas es común que se incluya un correo para responder con la información digital solicitada.

Por ejemplo, en una invitación de una Unidad Desconcentrada, pueden solicitar lo siguiente: fotocopia legible de su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, normal y/o complementarias por el ejercicio fiscal del año que se trate, así como comprobante de pago de institución bancaria autorizada. Entendiendo que una fotocopia o un archivo en PDF o un archivo en formato Excel, puede suplir perfectamente lo solicitado.

Cada invitación que el SAT envíe al contribuyente, trae aparejada la oportunidad de aclarar o autocorregirse, con el fin de evitar multas o sanción que las autoridades en el ámbito de sus obligaciones puedan imponerle al contribuyente.

Conclusión

Las invitaciones de una Unidad Desconcentrada de plaza diferente al domicilio del contribuyente son una oportunidad para que el contribuyente pueda regularizarse.

No obstante lo lejano que pudiera llegar a ser, es importante considerar que la comunicación puede ser digital, por lo que sería conveniente que el correo electrónico al que se envíe la información de respuesta se solicite que se confirme que lo haya recibido y que se confirme la lectura.

Las invitaciones no representan un riesgo si, y solo si, el contribuyente revisa lo que se le pide en la invitación y, en su caso, deba regularizar su situación por algún incumplimiento o dotando a la autoridad de información más precisa para aclarar la observación del SAT o de otras autoridades.

Con independencia de lo anterior, la autoridad tiene las facultades para que, en caso de hacer caso omiso, pueda ejercer sus facultades de comprobación. ■

Índice de julio

LIC. ERNESTO O'FARRILL SANTOSCOY

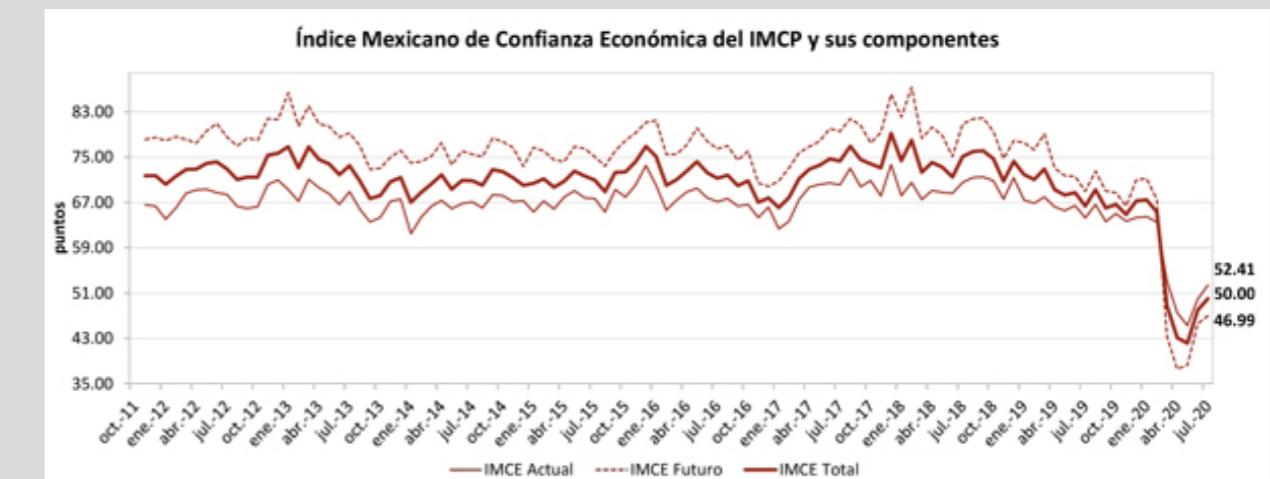
Presidente de Bursamétrica

Colaboración especial de la Lic. Sofía Santoscoy Pineda

El IMCE del séptimo mes del año avanzó una vez más, aunque a menor ritmo, al hacerlo por 4.15% para ubicarse en 50 unidades con 1.99 puntos más que junio. Esto fue resultado de un incremento de 4.97% en la situación actual, al agregar 2.48 puntos a sus niveles para quedar en 52.41 puntos. En el mismo sentido, la situación futura, correspondiente a los próximos seis meses, avanzó por tercera vez consecutiva, al arrojar una tasa mensual de 3.02% y elevarse 1.38 puntos hacia 46.99 puntos.

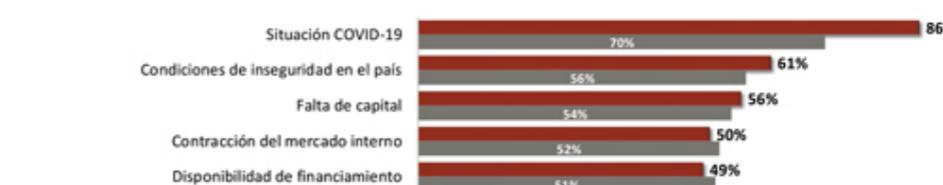
Comparativo mensual			Comparativo anual		
	Situación actual	Situación dentro de 6 meses	IMCE TOTAL	Situación actual	dentro de 6 meses
jun-20	49.93	45.61	48.01	jul-19	64.29
Jul-20	52.41	46.99	50.00	Jul-20	52.41
Var.	4.97%	3.02%	4.15%	Var.	-18.48%
Var. Pts.	2.48	1.38	1.99	Var. Pts.	-31.88%
					-24.67%
					-16.37

En relación con julio de 2019, el IMCE acumuló 16 meses con tropiezos, al hundirse a una tasa anual de -24.67%, sin embargo, la caída fue la menor baja desde marzo cuando comenzó el cese de algunas actividades económicas. Esto fue resultado de una reducción en la situación actual de -18.48% y una baja de -31.88% en la situación futura, destacando que ambas limitaron ligeramente sus descensos.



Durante julio de 2020, los Contadores volvieron a percibir que el principal obstáculo al que se enfrentan las empresas es la situación COVID-19, en segundo lugar, consideraron a las condiciones de inseguridad en el país y, en tercer lugar, la falta de capital. ■

Principales obstáculos y factores que limitan el crecimiento de las empresas



Cómo sobrevivir al COVID-19 según las PyMES

C.P.C. y M.I. JOSÉ MARIO RIZO RIVAS
Socio director de Salles Sainz-Grant Thornton en Guadalajara
mario.rizo@mx.gt.com

Las estimaciones de la pandemia del COVID-19 pintan un panorama económico complicado: según el Banco Mundial, este año la economía global se contraerá 5%. Aunque esto afecta a las empresas de todos tamaños, las más vulnerables son las PyMES, pues muchos emprendedores y microempresarios no tienen la preparación o el conocimiento necesarios para realizar tareas clave como planear, administrar o controlar. Muchas de estas PyMES viven al día, con una visión estratégica de muy corto plazo. Asimismo, las PyMES más capaces son también las más resilientes. Es por eso que quiero compartirles algunos de los hábitos y características de las PyMES que harán que sobrevivan a la pandemia:

- **Saben olfatear el riesgo.** Las buenas PyMES saben que no es lo mismo hacer un análisis estratégico desde la comodidad del escritorio a tener un pie en la calle, pero también saben leer el comportamiento de la economía y las tendencias macroeconómicas. Es más, dedican una parte de la semana, al menos cada lunes, a analizar el rumbo, lo que les permite anticiparse: tomar decisiones preventivas y no solo correctivas.
 - **Se concentran en optimizar procesos.** Debido a que la actividad económica se ha desacelerado, resulta fundamental bajar costos y acelerar ingresos. Un ejemplo: si la renta de la oficina resulta muy onerosa y nadie está viendo, ¿por qué no mudarse a un espacio de coworking o hacer trabajo a distancia? También será necesario analizar qué productos dan más flujo y más margen, y cuáles habrá que descatalogar para que no se "coman" la utilidad. Otro imperativo es entender cuánto dura el ciclo de ventas de la empresa para identificar cómo acelerar el ciclo de conversión del efectivo (como bien dicen, *cash is king*). Si la empresa no tiene todavía un esquema de ventas en línea, es momento de invertir en la digitalización, pues así logrará estar más cerca de sus clientes durante la pandemia.
 - **Maneján estratégicamente su dinero.** Una empresa astuta sabe que recortar por completo la inversión en mercadotecnia es muy peligroso, pues reconoce que el gasto de ventas no es un lujo, sino una necesidad: ahora es cuando más se necesita invertir en vender. También saben negociar con sus socios comerciales y apoyarse unos a otros: planes de pago, facilidades de pago, intercambios, etcétera. La sinergia entre compañías resulta fundamental para la supervivencia.
- Lo reconfiramos cada vez que este país enfrenta una desgracia: podemos reaccionar, somos solidarios, encontramos soluciones ante la adversidad. Esta crisis es una oportunidad para encontrar nuevas y mejores formas de colaborar, y así salir juntos de esta situación difícil. ■

Las prácticas más utilizadas para cocinar los libros

DRA., MTRA. y C.P.C SYLVIA MELJEM ENRÍQUEZ DE RIVERA
Directora del Centro de Vinculación e Investigación Contable
Instituto Tecnológico Autónomo de México
smeljem@itam.mx

De acuerdo con un artículo reciente titulado "Top ten ways companies cook the books", publicado en *Accounting Today*,¹ los autores del mismo señalan que los esquemas contables de fraude que han encontrado en la práctica han sido detectados por denuncias realizadas ante la Securities and Exchange Commission (SEC), como parte del programa de denunciantes, en el que las personas son elegibles para recibir premios monetarios por denunciar estos esquemas. Al respecto, desde 2012, la SEC ha otorgado más de \$500 millones a denunciantes.

A continuación, los esquemas mayormente utilizados en la práctica son:

Periodo inapropiado en el reconocimiento de ingresos. De acuerdo con un estudio realizado por la organización COSO, más de 60% de las acciones de ejecución realizadas por la SEC contra las empresas, por fraude en los estados financieros, se relacionan con un reconocimiento inadecuado de sus ingresos. Este esquema contable puede ser difícil de detectar, especialmente cuando las empresas tienen contratos con elementos múltiples o servicios integrados.

Ingresos ficticios. Otro esquema común es el reconocimiento de ingresos ficticios, por ejemplo, reconocer ingresos relacionados con contratos falsos u otras ventas inexistentes.

Saturación de canales. Es una práctica en la que una empresa venderá en exceso el inventario a sus distribuidores, en cantidades que superan con creces la demanda del público, reconociendo con ello prematuramente los ingresos de las ventas futuras.

Transacciones con partes relacionadas. Las transacciones más susceptibles en este rubro incluyen facturación y acumulación del cobro, ventas en consignación, acuerdos complementarios y otras ventas contingentes.

Estimaciones fraudulentas. La administración puede usar metodologías inapropiadas para determinar y reportar cancelaciones de activos y, por lo tanto, alterar métricas clave, lo que resulta en una contabilidad inexacta y una declaración incorrecta de los ingresos.

Inapropiada capitalización de gastos. La capitalización inadecuada de gastos ocurre cuando una empresa capitaliza costos actuales que no benefician períodos futuros, al hacerlo subestimar sus gastos en el periodo, incrementando sus utilidades netas.

Al respecto, es curioso que los esquemas tengan que ser detectados por denuncias que son remuneradas y no por hallazgos de los auditores externos, internos o, en su caso, por los Comités de Auditoría, ya que estos procedimientos son comunes y existen herramientas tecnológicas suficientes para detectarlos.

Por ello, concluyo que es urgente que todos los participantes en la cadena de valor de la información sean íntegros y desempeñen su trabajo con los más altos niveles de calidad, lo cual, sin duda, pone en primer lugar a la conducta ética y, desde luego, a la capacidad profesional. ■

1 <https://www.accountingtoday.com/list/top-10-ways-companies-cook-the-books>



Instituto Mexicano de
Contadores Pùblicos

*Anímate
con nosotros*

Ofrece tus servicios al gremio contable
más importante del país en:

Contaduría
pública

Contacto: Héctor Benavides Castillo
hbenavides@imcp.org.mx
55 5267 6420 / 55 3615 1915