

El Dictamen Fiscal de 2021



C.P.C. FERNANDO TABOADA SOLARES
 Integrante de la Comisión de AGAFF del IMCP
 Socio de AMASC Auditores y Consultores, S.C.
 Integrante de RCT Net Consulting, S.C.
 ftaboadasolares@yahoo.com.mx

En los meses de enero de 2014 y de enero de 2015, se publicaron en la revista *Contaduría Pública*, dos artículos de un servidor denominados "Efecto de la reforma fiscal en el dictamen del Contador Público Registrado" y "Nuevo Dictamen Fiscal de 2014", hoy derivado de los nuevos cambios a las disposiciones fiscales; se da continuidad a esos artículos.

Antes de comentar las nuevas disposiciones recordemos los antecedentes del dictamen fiscal.

Antecedentes

El inicio del dictamen fiscal fue con la publicación hecha en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF), el 30 de abril de 1959, cuando por Decreto Presidencial se crea la entonces Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF), hoy Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), la cual en lo sucesivo sería el área responsable de los asuntos relativos al dictamen fiscal.

En enero de 1962 se publica en el DOF el Oficio 102-119, en el que se señala que el contribuyente que hubiere sido dictaminado para fines fiscales por Contador Público Registrado (CPR), actualmente Contador Público Inscrito (CPI), ya no sería revisado por la DAFF, en materia de impuesto sobre la renta, por los ejercicios dictaminados.

En el DOF del día 26 de diciembre de 1990, se incorpora al Código Fiscal de la Federación (CFF) el artículo 32-A, el cual establece que, para cierto tipo de personas físicas con actividades empresariales y de personas morales, por los ejercicios fiscales que concluyeron a partir de ese año, se hizo obligatorio dictaminar sus estados financieros para fines fiscales, por lo que desde esa fecha existen contribuyentes obligados y contribuyentes voluntarios a dictaminarse. Hasta antes de esta reforma todos los contribuyentes dictaminados para fines fiscales eran voluntarios.

En junio de 2010 la autoridad emitió un Decreto, por el cual se otorgó la opción a los contribuyentes obligados a dictaminarse de no hacerlo y solo presentar determinada información por medio del Sistema de Presentación de Información Alternativa (SIPIAD), que debía presentar el contribuyente, sin estar dictaminada por Contador Público Inscrito.

Para 2014, se elimina del artículo 32-A del CFF la obligatoriedad de los contribuyentes a dictaminarse, pero se mantiene el dictamen como una opción únicamente para los contribuyentes que tengan ingresos gravables superiores a \$100 millones en el ejercicio inmediato anterior; activos superiores a \$79 millones (\$122,814,830 y \$97,023,720 respectivamente, actualizado a enero de 2020); o un mínimo de trescientos empleados en cada mes en

el último ejercicio fiscal inmediato anterior, el dictamen podría presentarse hasta el 15 de julio del año siguiente. Para estos efectos se rediseñó el dictamen fiscal con los cuestionarios y anexos que actualmente regulan dicha presentación. (Esta disposición continúa vigente en 2022)

En ese mismo año, también se incorporó un nuevo artículo 32-H que obliga a los grandes contribuyentes, con ingresos acumulables superiores a \$644,599,005 (actualizado al 1º de enero de 2020 a \$815,009,360), a presentar cierta información, la Declaración Informativa sobre la Situación Fiscal (DISIF), a más tardar el 30 de junio del ejercicio siguiente.

El plazo y el formato para la presentación de esa información (DISIF), fue modificado a partir de 2017, debiendo presentar dicha información sobre la situación fiscal, como parte de la declaración anual del ejercicio, a más tardar en el mes de marzo del año siguiente.

Papeles de trabajo

Asimismo, a partir de los dictámenes fiscales correspondientes a 2014, se establece en el artículo 57, último párrafo, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, como una nueva obligación del CPI, la de presentar en un periodo de 30 días posteriores a la presentación del dictamen, ciertas cédulas de trabajo en un formato de Excel, también por medio de Internet, conocido como "papeles de trabajo".

Disposiciones del dictamen fiscal 2021, a partir de 2022

El pasado 12 de noviembre de 2021 en el DOF, fueron publicadas mediante Decreto del Ejecutivo Federal, diversas reformas a leyes federales de las que destacamos las referentes al dictamen fiscal.

Dentro del artículo 32-A del CFF, el primer párrafo que se refiera a la opción del dictamen fiscal de manera voluntaria no fue modificado, por lo que los contribuyentes a que se hace mención en el párrafo correspondiente al dictamen de 2014 anterior, permanecen con la posibilidad de continuar optando por dictaminar sus estados financieros por Contador Público Inscrito para 2021 y 2022.

En el citado artículo 32-A, fue adicionado un segundo párrafo referente a la obligatoriedad del dictamen fiscal, señalando que están obligados a dictaminar sus estados financieros por CPI (de acuerdo con el artículo 52 del CFF), las personas morales que, en el ejercicio inmediato anterior, hayan declarado ingresos acumulables para el ISR, superiores a \$1,650,490,600 (cantidad que se actualizará en enero de cada año), así como las que al cierre de dicho ejercicio tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista en bolsa de valores.

Mediante diversos acercamientos con la autoridad por parte del IMCP, por medio de la Comisión Representativa ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT, se nos ha dicho que la obligación de dictaminar corresponde a 2022. Esta situación fue ratificada por la autoridad de conformidad con el comunicado emitido, el 21 de febrero de 2022, por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, (PRODECON).

Los contribuyentes que opten por dictaminarse, deberán manifestarlo en su declaración anual del ejercicio a dictaminar y dentro de los plazos de las disposiciones fiscales.

El quinto párrafo del citado artículo 32-A establece el plazo en que deberán presentarse tanto los dictámenes obligados como los opcionales, siendo este modificado al 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio de que se trate.

Mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, en su artículo transitorio quincuagésimo, señala que el dictamen fiscal, correspondiente al año 2021, deberá presentarse a más tardar el 15 de julio de 2022. Fecha también confirmada por la PRODECON.

Continúa vigente la posibilidad de que las diferencias de impuestos a pagar determinadas en el dictamen, deberán enterarse a la autoridad dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

El artículo 32-H señala en su fracción VI, que los contribuyentes que sean partes relacionadas de los que estén obligados a dictaminarse, deberán incluir como parte de su declaración anual la información sobre la situación fiscal, es de considerarse que dicha obligación es a partir de los ejercicios del 2022, se está en espera de que la autoridad ratifique dicho criterio y publique las reglas respectivas.

El último párrafo del artículo 32-A mantiene el beneficio de dar por cumplida la obligación de presentar la información señalada en el artículo 32-H, a los contribuyentes obligados y voluntarios que presenten su dictamen fiscal.

Nuevas obligaciones para el CPI que dictamina

A partir de los dictámenes que se presenten en 2022, en el artículo 52-III, se señala la responsabilidad de informar a la autoridad por parte del CPI, sobre algún incumplimiento de obligaciones fiscales o aduaneras del contribuyente, así como de conductas que pudieran constituir delitos fiscales, no puede ser aplicable a dictámenes presentados hasta el 2021, aunque la autoridad los revise en 2022, sin embargo, si aplica para dictámenes de años anteriores pero que se presenten a partir del 2022.

Al comentar el último punto relativo a las sanciones al CPI, señalado en el artículo 96, cae en el delito de encubrimiento el CPI si no informa de algún hecho del que haya tenido conocimiento, relativo a simulación, dolo, defraudación, engaño, error, etc. Esta herramienta podrá utilizarla el SAT, de los dictámenes presentados a partir del 2022.

Se sugiere que en la carta de gerencia se incluya un párrafo especial ratificando que el cliente no ha llevado a cabo ninguno de esos actos.

Resolución Miscelánea Fiscal 2022

El lunes 27 de diciembre de 2021, fue publicada en el DOF, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, donde se aclaran y establecen algunos puntos específicos del dictamen fiscal, entre los que destacan los siguientes:

- Que el dictamen debe ser presentado de acuerdo con el Anexo 16 de la RMF, publicado el pasado 14 de enero de 2022, por medio del programa SIPRED 2021.
- Se especifica la fecha de presentación del dictamen 2021, a más tardar el 15 de julio de 2022. Artículo Transitorio Quincuagésimo.
- El dictamen debe ser presentado por medio de Internet, juntamente con la demás información, opinión, estados financieros, notas a los mismos, cuestionarios e informe sobre la revisión fiscal, etc. Reglas 2.10.6, 2.10.14, 2.10.15, 2.10.17, 2.10.19 y 2.10.20.
- Continúa la posibilidad de que, en caso de rechazo del dictamen, se cuenta con los dos días posteriores al rechazo para volverlo a presentar y que se considere en tiempo. Regla 2.10.7.
- Envío de los papeles de trabajo del auditor, dentro de los 30 días posteriores a la presentación del dictamen con la posibilidad de que solo sean los enunciados en las Reglas 2.10.18. y 2.10.23.
- Procedimiento del Contador Público Inscrito respecto de contribuyentes que no acepten o no estén de acuerdo con su dictamen. Regla 2.10.25.
- Respecto de la declaración de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero, a la que se hace referencia en los artículos 76-X y 110-X, los contribuyentes que se dictaminen por el año 2021, podrán presentar dicha información a más tardar el 15 de julio de 2022. Artículo Transitorio Trigésimo Cuarto.

Conclusión

Con la nueva obligación del dictamen fiscal, prácticamente para los grandes contribuyentes para el año 2022, consideramos que para la autoridad se cumplirá con el objetivo de dar certidumbre del cumplimiento de las obligaciones fiscales de dichos contribuyentes.

Asimismo, continuando con la presentación de las cédulas de los papeles de trabajo elaborados por el CPI, en la revisión de papeles de trabajo las aclaraciones requeridas por la autoridad serán más enfocadas a renglones o áreas específicas de cada uno de los contribuyentes.

Sin la menor duda estos cambios presentan una nueva oportunidad para que la Contaduría Pública dé certeza y confianza a los contribuyentes y a la propia autoridad, aprovechando las nuevas necesidades de información de esta. ☞