

Anexo II - Ejemplo del Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente – no modificado – 2023 para entidades obligadas o que optaron por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

Informe sobre otros requerimientos legales y normativos

Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente¹

Al Consejo de Administración y Accionistas de _____²
A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Al Servicio de Administración Tributaria (SAT),
A la Administración (General de Auditoría Fiscal Federal) Desconcentrada de Auditoría Fiscal
de _____³

1. Emito el presente informe en relación con la auditoría que realicé bajo las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), de los estados financieros preparados por la Administración de _____¹ de conformidad con los artículos 32-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), 58 fracciones I, IV, y V del Reglamento del CFF (RCFF), las reglas⁴ 2.10.6., 2.10.14., 2.10.15. (, 2.10.24.³) de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2024 (RMF) y con los instructivos de integración y de características y los formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales contenidos en el Anexo 16 (16-A⁵) de la RMF. Una auditoría realizada conforme a las NIA otorga un grado de seguridad razonable; sin embargo, no garantiza que una auditoría detecte una posible omisión, error o conducta que podría constituir la comisión de un delito fiscal al no estar diseñada para ello.

Como consecuencia de esta auditoría emití un informe con fecha XX⁶ sin salvedades⁷.

2. Exclusivamente por lo mencionado en este apartado 2., declaro, bajo protesta de decir verdad, con fundamento en los artículos 52, fracción III del CFF, 57 y 58 fracción III del RCFF y la regla 2.10.15. de la RMF que, como parte de mi auditoría, descrita en el apartado 1. anterior, revisé la información y documentación adicional preparada por y bajo la responsabilidad de la Compañía, de conformidad con los artículos 32-A del CFF, 58 fracciones I, IV y V del RCFF, las reglas³ 2.10.6, 2.10.7., 2.10.14. (, 2.10.24.³) de la RMF y con los formatos guía y los instructivos de integración y de características para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales contenidos en el Anexo 16 (16-A⁴) de la RMF, que se presenta en el Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal 2023 (SIPRED) vía Internet al SAT. He auditado esta información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría y alcances que consideré adecuados en las circunstancias, con base en mi juicio profesional. Considero que la evidencia de auditoría que he obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para sustentar mi opinión, de acuerdo con las NIA⁸, sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Dicha información se incluye para uso exclusivo y de análisis por parte de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de _____². Con base en mi auditoría manifiesto lo siguiente:
 - i. Dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento con las NIA, revisé la situación fiscal del contribuyente a que se refiere el artículo 58, fracción V del RCFF, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados y, dentro del alcance de mis pruebas selectivas, revisé que los bienes y servicios adquiridos o enajenados u otorgados en uso o goce a la Compañía, fueron efectivamente recibidos, entregados o prestados, respectivamente. Conforme a la fracción II de la regla 2.10.15. de la RMF, los procedimientos que apliqué no incluyeron el examen respecto al cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior⁹.

En mis papeles de trabajo existe evidencia de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas seleccionadas mediante muestreo y que soportan las conclusiones obtenidas.^{8 y 10}

- ii. Verifiqué con base en pruebas selectivas y a las NIA el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causaron en el ejercicio, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o (,) en su carácter de retenedor (o recaudador).¹¹

[Debido a que la compañía no tiene empleados, no se determinan cuotas obrero-patronales por pagar al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) derivadas de sueldos y salarios.]

[La compañía se dictaminará para efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) (y del INFONAVIT), por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2023, por otro Contador Público Registrado [y actualmente se está efectuando el trabajo respectivo]. El alcance de dicho dictamen pudiera diferir de este, y de encontrarse diferencias serían corregidas; igualmente, se deberá enterar cualquier diferencia aplicable a las contribuciones correspondientes al INFONAVIT y SAR].¹²

- iii. Durante el ejercicio sujeto a revisión, no tuve conocimiento que el contribuyente hubiera solicitado devoluciones de saldos a favor; y/o aplicado compensaciones. Al 31 de diciembre de 2023, no existen cantidades pendientes de devolver o compensar.

[Revisé, con base en pruebas selectivas y a las NIA, que el contribuyente tiene el derecho a los saldos a favor solicitados en las devoluciones [(o) aplicados en compensaciones]¹³ que se llevaron a cabo durante el ejercicio sujeto a mi auditoría y que las cantidades pendientes de devolver o devueltas a la Compañía por la autoridad fiscal derivan de dicho saldo.¹⁴]

- iv. Revisé en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores, los conceptos e importes correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2023 que se muestran en los siguientes anexos:

- Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para los efectos del impuesto sobre la renta (ISR) y
- Conciliación entre los ingresos dictaminados según el estado de resultado integral, los acumulables para los efectos del ISR y el total de los actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado (IVA).

- v. No tuve conocimiento que durante el ejercicio el contribuyente hubiera presentado declaraciones complementarias que modificaran las de ejercicios anteriores ni por diferencias de impuestos del ejercicio dictaminado.

[No tuve conocimiento que durante el ejercicio el contribuyente hubiera presentado declaraciones complementarias que modificaran las de ejercicios anteriores. Asimismo, revisé las declaraciones complementarias de las que tuve conocimiento presentadas por el contribuyente por las diferencias de impuestos del ejercicio dictaminado, comprobando que fueron presentadas conforme a las disposiciones fiscales.]

[Revisé las declaraciones complementarias de las que tuve conocimiento presentadas por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, habiendo comprobado su apego a las disposiciones fiscales. Asimismo, revisé las declaraciones complementarias de las que tuve conocimiento, presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modificaron las de ejercicios anteriores, comprobando que fueron presentadas conforme a las disposiciones fiscales y que se relacionan a continuación: ¹⁵

| <u>Contribución por la que se presentó declaración complementaria</u> | <u>Ejercicio o periodo</u> | <u>Conceptos modificados</u> | <u>Proviene de operaciones con partes relacionadas</u> | <u>Fecha de presentación</u> | <u>Diferencia en base, tasa o tarifa</u> |
|---|----------------------------|------------------------------|--|------------------------------|--|
| | | | | | |

]

[Durante el ejercicio no tuve conocimiento que el contribuyente hubiera presentado declaraciones complementarias por diferencias de impuestos del ejercicio dictaminado. Asimismo, revisé las declaraciones complementarias de las que tuve conocimiento, presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modificaron las de ejercicios anteriores, comprobando que fueron presentadas conforme a las disposiciones fiscales y que se relacionan a continuación: ¹⁴

| <u>Contribución por la que se presentó declaración complementaria</u> | <u>Ejercicio o periodo</u> | <u>Conceptos modificados</u> | <u>Proviene de operaciones con partes relacionadas</u> | <u>Fecha de presentación</u> | <u>Diferencia en base, tasa o tarifa</u> |
|---|----------------------------|------------------------------|--|------------------------------|--|
| | | | | | |

]

- vi. Revisé, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso, en ejercicios anteriores, la determinación de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa (PTU) correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2023; asimismo, revisé en forma selectiva el pago de la PTU. [Debido a que la compañía no tiene empleados, no determinó ni pagó la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.]
- vii. Revisé mediante pruebas selectivas, los saldos de las cuentas correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2023, que se indican en los anexos relativos a [la determinación del costo de lo vendido para efectos contables y del ISR,] el análisis comparativo de las subcuentas de gastos, el análisis comparativo de las subcuentas del resultado integral de financiamiento del ejercicio, conciliando, en su caso: a) las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación, y b) la determinación de los montos deducibles y no deducibles para los efectos del ISR.
- viii. No tuve conocimiento de que la Compañía obtuvo resoluciones de las autoridades fiscales o jurisdiccionales (Tribunal Federal de Justicia Administrativa (antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) o Suprema Corte de Justicia de la Nación – Juzgados de Distrito y Tribunal Colegiado de Circuito), o que gozó de estímulos fiscales, exenciones, subsidios o créditos fiscales, durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2023. ^{16 y 17}

[Revisé la información relativa a los estímulos fiscales aplicados durante el ejercicio, a las exenciones, subsidios y créditos fiscales, así como la aplicación de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales o jurisdiccionales que se incluyen en la declaratoria hecha por el representante legal del contribuyente.] ^{16 y 18}

- ix.** Durante el ejercicio, con base en mis pruebas de auditoría, no observé que la Compañía fuera responsable solidaria como retenedora en la enajenación de acciones efectuada por residentes en el extranjero.

[Revisé, con base en mis pruebas selectivas de auditoría, la información relativa a la responsabilidad solidaria de la Compañía durante el ejercicio, por operaciones de residentes en el extranjero por enajenación de acciones (por la retención del ISR que corresponde) (por la que no hubo retención de ISR debido a que el residente en el extranjero no determinó utilidad fiscal en la operación).]

- x.** Revisé las ganancias [pérdidas] cambiarias devengadas por fluctuación de la moneda extranjera durante el ejercicio. Dicha revisión se hizo sobre bases selectivas mediante [el entendimiento, evaluación y prueba del control interno cubriendo un porcentaje del ____% de las ganancias [pérdidas] cambiarias devengadas] [pruebas sustantivas de detalle por las fluctuaciones cambiarias dando una cobertura del ____% a las ganancias [pérdidas] cambiarias devengadas].¹⁹

[Revisé las ganancias [pérdidas] cambiarias devengadas netas por fluctuación de la moneda extranjera durante el ejercicio. Las ganancias [pérdidas] cambiarias netas se integraron por \$ XXX de ganancias y \$ XXX de pérdidas, y se revisaron sobre bases selectivas mediante [el entendimiento, evaluación y prueba del control interno cubriendo un porcentaje del ____% de las ganancias y un ____% de las pérdidas] [pruebas sustantivas de detalle dando una cobertura del ____% a las ganancias y del ____% a las pérdidas.]

[Durante el ejercicio dictaminado, el contribuyente no realizó operaciones que generaran fluctuaciones cambiarias.]

[Las ganancias [pérdidas] cambiarias devengadas por fluctuación de la moneda extranjera que se generaron durante el ejercicio dictaminado, no formaron parte de mi alcance, debido a que son inmateriales en el contexto de los estados financieros considerados en su conjunto.]

- xi.** Los saldos de la Compañía con sus principales partes relacionadas, al 31 de diciembre de 2023, se revelan en [el Estado de Situación Financiera] [la Nota ____ a los estados financieros, incluida en el Anexo “Notas a los Estados Financieros” del SIPRED]. Las operaciones con partes relacionadas efectuadas durante el ejercicio se revelan en el Anexo “Operaciones con Partes Relacionadas” del SIPRED.

Dentro del alcance de mis pruebas selectivas revisé el cumplimiento de las obligaciones relativas a operaciones con partes relacionadas conforme se establece en las siguientes disposiciones: artículos 11, 27, fracción XIII, 28, fracciones XVII, cuarto párrafo, inciso b), XVIII, XXVII y XXIX, 76, fracciones IX, X y XII, [90, penúltimo párrafo y 110 fracciones X y XI,] [179, 180,] [181, 182 y 183,] de la Ley del ISR.²⁰

[Durante el ejercicio, el contribuyente no llevó a cabo operaciones con partes relacionadas.]

- xii.** Durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2023, en el Anexo de Datos Generales del SIPRED, la compañía incorporó la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diferentes a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF vigente al 31 de diciembre de 2023. El contribuyente manifestó en el anexo mencionado que durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2023 no (sí) aplicó dichos criterios [Detallarlos].²¹

- xiii.** Dentro del alcance de mis pruebas selectivas, revisé la información que el contribuyente manifestó en las declaraciones presentadas en cumplimiento de sus obligaciones a las siguientes disposiciones fiscales²² sin observar omisión alguna:

- a) Artículo 76, fracción VI de la LISR “Información sobre residentes en el extranjero” (Anexo 4 de la DIM).
 - b) Artículo 76, fracción XIII de la LISR, “Declaración de operaciones efectuadas a través de fideicomisos (Anexo 10 de la DIM).
 - c) Artículo 178 de la LISR, forma oficial 63 “Declaración informativa de regímenes fiscales preferentes”.
 - d) Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la LISR para 2014, fracción X, “Información sobre pagos y retenciones del ISR, IVA e IEPS” (Anexo 2 de la DIM) e “Informe sobre residentes en el extranjero (Anexo 4 de la DIM)”, este último tratándose de retenciones a residentes en el extranjero. Artículo 76, fracción III de la Ley del ISR y 32 fracción V de la Ley del IVA “Información sobre las retenciones a residentes en el extranjero señaladas en los CFDI”.
3. Es importante señalar que un contador público no tiene la formación profesional, ni las facultades legales, para determinar y/o calificar jurídicamente qué conductas podrían constituir la comisión de un delito fiscal, razón por la cual corresponderá en todo caso a las autoridades competentes, determinar jurídicamente la existencia o no de la presunta conducta que podría constituir un delito fiscal.²³

[Es importante señalar que: a) un contador público no tiene la formación profesional, ni las facultades legales, para determinar y/o calificar jurídicamente qué conductas podrían constituir la comisión de un delito fiscal, y b) la opinión de la Compañía respecto a una posible conducta que podría constituir la comisión de un delito fiscal, pudiera ser diferente al criterio sostenido por el suscrito y expuesto en el presente informe, razón por la cual corresponderá en todo caso a las autoridades competentes, determinar jurídicamente la existencia o no de la presunta conducta que podría constituir un delito fiscal, y al propio Contribuyente hacer valer sus derechos y tomar las acciones que resulten necesarias o convenientes y que mejor resulten a sus intereses].

Durante el desarrollo de mi trabajo de auditoría, tuve conocimiento de la siguiente conducta que podría constituir la comisión de un delito fiscal. **(APLICA CUANDO EXISTAN ESTE TIPO DE CONDUCTAS, SE REQUIERE DE ASESORÍA LEGAL, Véase referencia ²⁴)**

Otros asuntos

4. Mis respuestas a las preguntas de los cuestionarios de diagnóstico fiscal y en materia de precios de transferencia, que forman parte de la información incluida en el SIPRED, se basan en el resultado de mi auditoría de los estados financieros básicos, tomados en su conjunto, de _____¹ al 31 de diciembre de 2023 y por el año terminado en esa fecha, la cual fue realizada de acuerdo con las NIA; consecuentemente, las respuestas que indican cumplimiento con las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, están sustentadas con: a) el resultado de mi auditoría que efectué de acuerdo con las NIA, o b) el hecho que durante mi auditoría que efectué conforme a las NIA, revisé y no tuve conocimiento de algún incumplimiento del contribuyente con las obligaciones fiscales.

Algunas respuestas a las preguntas del cuestionario de diagnóstico fiscal y del cuestionario en materia de precios de transferencia, se dejaron en blanco debido a que: 1) no aplican a la Compañía, 2) no hay posible respuesta o 3) la información no fue revisada, por no formar parte del alcance de mi revisión, lo cual no constituye un incumplimiento con las disposiciones fiscales.²⁵

5. En relación con las respuestas que dio la Compañía, sobre los cuestionarios de diagnóstico fiscal del contribuyente y en materia de precios de transferencia que se incluyen en los anexos “Datos Generales” e “Información del Contribuyente sobre sus Operaciones con Partes Relacionadas”, respectivamente, que forman parte de la información incluida en el SIPRED, he analizado y revisado

que dichas respuestas sean consistentes con el resultado de mi auditoría que efectué de acuerdo con las NIA.

Consecuentemente, las respuestas que indican cumplimiento con las disposiciones fiscales por parte del contribuyente están sustentadas en el hecho de que durante la auditoría que efectué, revisé y no tuve conocimiento de algún incumplimiento respecto de las obligaciones fiscales a las que se refieren dichos cuestionarios.

Asimismo, algunas preguntas requieren información que no forma parte de los estados financieros básicos, por lo que las respuestas fueron proporcionadas por la Compañía y no forman parte del alcance de mi auditoría.

Incumplimientos no materiales identificados y/o sin efecto en los impuestos y contribuciones federales

6. Al 31 de diciembre de 2023 no se identificaron diferencias de impuestos o contribuciones que deban ser reveladas en la columna denominada “Diferencias no materiales no investigadas por auditoría” del Anexo “Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor”.

[En la columna denominada “Diferencias no materiales no investigadas por auditoría” del Anexo “Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor” se muestran las diferencias en las contribuciones que fueron identificadas durante mi auditoría que no investigué por ser no materiales en el contexto de la auditoría de estados financieros, por el año que terminó el 31 de diciembre de 2023 y como consecuencia para concluir sobre la validez de dichas diferencias.

En el Anexo “Relación de Contribuciones por Pagar” se muestran dichas diferencias pendientes de pago.

Dichas diferencias se identifican como sigue:

| Objeto | Base | Tasa o tarifa | Impuesto o contribución | Impuesto enterado | Diferencia |
|--------|------|---------------|-------------------------|-------------------|------------|
| | | | | | |

]

7. Durante el ejercicio se identificaron los siguientes incumplimientos cualitativos con las disposiciones fiscales o aduaneras, que no afectaron los impuestos o contribuciones federales:²⁶

C. P. C. [nombre del socio]
Inscripción número _____ en la
Administración General de
Auditoría Fiscal Federal
_____, __ de _____ de 2024.²⁷

NOTA: Este instructivo es un apoyo para la elaboración del informe fiscal, no sustituye las disposiciones del CFF, de su Reglamento, de la RMF, ni del Anexo 16 o 16-A de la RMF; tampoco sustituye a las Normas Internacionales de Auditoría ni el juicio profesional del contador público que emite el informe de referencia. Para un mayor detalle deben consultarse directamente los ordenamientos o normas antes mencionados. Las secciones marcadas en color rojo son sugerencias o alternativas que deben analizarse en cada caso en lo particular.

¹ Conforme al Anexo 16 de la RMF para 2024, se debe considerar que:

“Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

- *Para los efectos de los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, 58 fracciones II y III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como con las reglas 2.10.15. y 2.10.19. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 (Sic), publicada el 27 de diciembre de 2022 en el DOF, el texto del dictamen deberá sujetarse a los formatos que utilice el colegio profesional la sociedad o asociación de contadores públicos reconocida por la autoridad educativa que corresponda. Se considera que el dictamen del contador público inscrito se integra por el informe del auditor independiente, así como por el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente. Considerando lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría aplicables.*
- *Cuando el contribuyente haya realizado pagos provisionales en cantidades inferiores a las que debió haber realizado de acuerdo con los cálculos del contador público que dictaminó los estados financieros y se haya determinado una contribución a cargo anual, si el contribuyente pagó la actualización y los recargos correspondientes, desde el mes en que debió hacer el pago provisional y hasta el mes en que presentó su declaración anual, en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente se hará esta aclaración, señalando el nombre de la contribución, el mes o periodo al que corresponde el pago, el monto histórico no pagado, la actualización y los recargos enterados. En estos casos no se mostrarán diferencias en aquellas contribuciones en las que sucedió tal circunstancia.”*

² Debe dirigirse al órgano de gobierno supremo de la entidad y anotar el nombre completo del contribuyente incluyendo las iniciales del tipo de sociedad de que se trate.

³ Se debe especificar la dependencia relativa al domicilio fiscal del contribuyente o la competente que le corresponda, de conformidad con los artículos 2 y 6 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015 y sus actualizaciones.

⁴ De conformidad con la regla 2.10.24. de la RMF, los contribuyentes que tributen en el régimen de coordinados, y en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, así como las personas físicas dedicadas exclusivamente a las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros que no pertenezcan a un coordinado, que hubieran manifestado la opción de hacer dictaminar sus estados financieros del ejercicio fiscal de 2023, podrán optar por presentar exclusivamente y en forma comparativa con el ejercicio 2022 el estado de resultado integral, el análisis comparativo de las subcuentas de gastos y el análisis comparativo de las subcuentas del resultado integral de financiamiento sobre la base de flujo de efectivo, en consecuencia, se encontrarán relevados de la obligación de presentar el estado de situación financiera, el estado de cambios en el capital contable, el estado de flujos de efectivo, la conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del ISR, y la conciliación entre ingresos dictaminados según estado de resultado integral y los acumulables para efectos del impuesto sobre la renta y el total de actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado.

⁵ Debe señalarse el Anexo a la RMF que corresponda al contribuyente como sigue:

Anexo 16:

- A. Estados financieros general.
- B. Contribuyentes personas morales que tributen como coordinados y del régimen agrícola, ganadero, silvícola y pesquero y las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades de autotransporte terrestre de carga o pasaje.
- C. Casas de cambio.
- D. Intermediarios financieros no bancarios.
- E. Fondos de inversión de capitales, de renta variable y en instrumentos de deuda.

Anexo 16-A:

- A. Sociedades controladoras y controladas.
- B. Instituciones de crédito (bancos).
- C. Instituciones de seguros y fianzas.
- D. Casas de bolsa.
- E. Sociedades controladoras de grupos financieros.
- F. Establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.
- G. Sociedades integradoras e integradas

⁶ Debe anotarse la fecha de la emisión del dictamen de los estados financieros para uso del SAT, la cual puede diferir de la fecha de emisión del dictamen de los estados financieros de uso general.

⁷ En caso de existir salvedades que no afecten los impuestos, podrá anotarse “sin salvedades que afecten la determinación, cálculo y entero de los impuestos o contribuciones federales.”

⁸ En las pruebas sustantivas de auditoría para las aseveraciones que se estén probando, debe existir evidencia en los papeles de trabajo de los alcances de auditoría establecidos conforme lo requerido en la NIA 330. “Respuestas del auditor a los Riesgos Valorados” como sigue:

“Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref.: Apartados A4-A8)

7. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor:

(a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:

(i) la probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y

(ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos), (Ref.: Apartados A9-A18) y

(b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref.: Apartado A19)”

En donde el alcance de una prueba debe entenderse como lo señala el párrafo A7 de la NIA 330 que establece que “La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.”

⁹ Sin embargo, conforme a la fracción II de la regla 2.10.15. de la RMF y como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría para la revisión de comercio exterior, cualquier omisión en relación con el cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior que se observe, debe mencionarse en forma explícita.

¹⁰ Conforme al segundo y tercer párrafo de la fracción II de la regla 2.10.15. de la RMF, los papeles de trabajo del auditor deben señalar lo siguiente en los casos en los que sea aplicable:

- a) La descripción del sistema de muestreo elegido, del método seguido para seleccionar los conceptos e importes individuales que integraron la muestra y de los procedimientos de auditoría aplicados a los conceptos e importes que integran la muestra;
- b) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de los resultados obtenidos en la muestra;
- c) La evaluación de los resultados de la muestra;
- d) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales deberán incluir cuando menos la clasificación del tipo de errores encontrados y el número de errores de cada tipo localizado;
- e) La interpretación de los resultados obtenidos en la muestra con base en los datos a que se refieren los incisos anteriores y
- f) Los procedimientos de auditoría utilizados.

Además los papeles de trabajo también deben señalar

- El alcance (véase el párrafo A7 de la NIA 330 que establece que “La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.”).
- Cualquier omisión respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales como contribuyente directo o retenedor o, en su caso, que no se observó omisión alguna.
- (Véase número 8 de la NIA 230 – Documentación de Auditoría).

¹¹ Debe mencionarse en forma expresa cualquier incumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa como contribuyente o retenedor, considerando los cuestionarios de diagnóstico fiscal y en materia de precios de transferencia.

Cualquiera de estas omisiones, debe revelarse en el “Informe del auditor independiente”.

También, debe considerarse que, en caso de la aplicación de algún criterio contrario al criterio no vinculativo establecido por el SAT, podría ser necesario revelarlo.

Conforme lo señalado en el Anexo 16 de la RMF:

“Diferencias de contribuciones determinadas por el contador público inscrito.

- *Para efectos de lo señalado en la Resolución Miscelánea Fiscal, las omisiones a que se refiere dicha resolución serán aquellas que el auditor detecte durante el curso normal de su auditoría de los estados financieros para efectos fiscales.*
- *Cuando el contador público inscrito determine diferencias de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo, o en su carácter de retenedor, en los siguientes anexos al dictamen fiscal, deberá hacer una **descripción detallada** de los procedimientos de revisión que aplicó y que lo llevaron a determinar dichas diferencias, la descripción deberá incluir una explicación pormenorizada del origen de los montos determinados como diferencias de contribuciones, haciendo referencia al método o fórmula utilizado en sus procedimientos de revisión que lo llevaron a identificar dichas diferencias, considerando su objeto, base, tasa o tarifa (primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación), dicha descripción se deberá incorporar al informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente antes de asentar su nombre y número de registro ante la AGAFF.”*

Estas diferencias deben mostrarse en la “Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor” y en la “Relación de contribuciones por pagar.

Para efectos de la auditoría de estados financieros, cuando el contador público observe diferencias no materiales y que puedan tener una repercusión fiscal, debe señalar tal circunstancia en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente en un párrafo por separado y después de su opinión.

Además, se recomienda que siempre que pueda cuantificar su efecto en las contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor, o bien, las diferencias correspondan a las propias contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor, debe reflejarlas en la columna “diferencias no materiales no investigadas por auditoría” del anexo “relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor” en el renglón de la contribución que corresponda.

De no poder cuantificar su efecto en las contribuciones a cargo del contribuyente, debe hacer una relación de los conceptos y montos por los cuales se determinaron diferencias no materiales no investigadas e incluirlas en un párrafo por separado en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente antes del nombre y número de inscripción del contador público.

Estas explicaciones únicamente se llevarán a cabo en aquellos casos en los que existan diferencias de impuestos no enteradas por el contribuyente.

Por lo anterior, se requiere que el contribuyente liquide sus contribuciones federales (anuales, provisionales o pagos definitivos), antes de presentar el dictamen fiscal. De lo contrario dará lugar a la revelación o salvedad tal y como se requiere en el Anexo 16 de la RMF.

Si se identifican diferencias no materiales, éstas deben revelarse en el apartado 5 del informe (Véase nota relativa a diferencias no materiales de este documento).

En caso de que haya algún incumplimiento se debe mencionar y detallar en forma expresa la omisión. Asimismo, de conformidad con lo señalado en la regla 2.10.15., fracción IV de la Resolución Miscelánea Fiscal. La revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales incluye verificar que, el contribuyente tiene el derecho a los saldos a favor solicitados en las devoluciones o aplicados en compensaciones, que se lleven a cabo durante el ejercicio sujeto a revisión y que las cantidades pendientes de devolver o devueltas al contribuyente por la autoridad fiscal deriven de dicho saldo. Cualquier incumplimiento o diferencia obtenida en el ejercicio dictaminado debe ser revelada. De igual forma, debe evaluarse si dicho incumplimiento representa una salvedad fiscal y su cuantificación para reintegrar el monto que corresponda a la misma autoridad, en cuyo caso la diferencia debe reportarse en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente, en el rubro del impuesto que se haya devuelto o compensado en forma improcedente y en la relación de contribuciones por pagar como pendiente de pago.

¹² Cuando la compañía vaya a ser dictaminada para efectos del IMSS se recomienda mencionarlo.

¹³ De conformidad con la fracción IV de la regla 2.10.15. de la RMF, “*Deberá señalarse que la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, incluye verificar que el contribuyente tiene el derecho a los saldos a favor solicitados en las devoluciones o aplicados en compensaciones que se lleven a cabo durante el ejercicio sujeto a revisión y, que las cantidades pendientes de devolver o devueltas al contribuyente por la autoridad fiscal deriven de dicho saldo. Cualquier incumplimiento o diferencia obtenida en el ejercicio dictaminado debe ser revelada. De igual forma, debe evaluarse si dicho incumplimiento representa una salvedad fiscal y su cuantificación para reintegrar el monto que corresponda a la misma autoridad, en cuyo caso la diferencia deberá reportarse en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente, en el rubro del impuesto que se haya devuelto o compensado en forma improcedente.*”

¹⁴ Cualquier incumplimiento o diferencia obtenida en el ejercicio dictaminado debe ser revelada.

¹⁵ Conforme al segundo párrafo de la fracción VI de la regla 2.10.15., *“En el caso de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las declaraciones de ejercicios anteriores, se deberán señalar las contribuciones por las que se presentaron las declaraciones complementarias, los ejercicios fiscales o periodos a los que correspondan las declaraciones complementarias, los conceptos modificados en relación a la última declaración correspondiente a cada contribución, así como la contribución de que se trate, especificando si los conceptos modificados provienen de operaciones con partes relacionadas y la fecha de presentación de las declaraciones complementarias;”*.

Las declaraciones de ejercicios anteriores que deben considerarse son aquellas que no se hubieren considerado en los dictámenes fiscales de ejercicios anteriores y que se presentaron durante el ejercicio dictaminado; e incluyen las declaraciones de pagos provisionales y anuales de ISR, así como las declaraciones mensuales definitivas de IVA e IEPS. **Debe verificarse dichas declaraciones contra portal del contribuyente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.**

¹⁶ En caso de haber obtenido cualquiera de los beneficios antes mencionados, se **debe hacer constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente**, tanto en la base de aplicación y cálculo del beneficio fiscal de que se trate, como en la observancia de los requisitos necesarios para la aplicación de dicho beneficio.

Del mismo modo, en aquellos casos en los que el cliente se encuentre amparado en contra de la contabilidad electrónica, debe revisarse la sentencia del Juez con el fin de verificar contra qué se le otorgó el amparo y revelarlo en esta sección.

Cuando se refieren a resoluciones aplica como sigue:

- Resoluciones de las autoridades fiscales – como puede ser el SAT, IMSS, INFONAVIT, entre otros,
- Resoluciones de las autoridades jurisdiccionales – como puede ser el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), Suprema Corte de Justicia de la Nación o Juzgados de Distrito y Tribunal Colegiado de Circuito como resultado de algún juicio.

Cuando se refiere al aprovechamiento de los estímulos fiscales, exenciones, subsidios o créditos fiscales son aquellos que fueron otorgados por el poder legislativo a través de alguna ley o por poder ejecutivo, como por ejemplo la reducción de tasa del IVA e ISR en la zona fronteriza norte y sur.

¹⁷ Mencionar cualquier estímulo aprovechado al que se tenga derecho. En su caso, indicar cualquier excepción observada en cuanto a bases, cálculos u observancia de los requisitos necesarios para disfrutar de los estímulos a los que el contribuyente tenga derecho, y evaluar su impacto en el informe del auditor.

¹⁸ La información relativa a los estímulos fiscales aplicados, a las exenciones, subsidios y créditos fiscales, así como la aplicación de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales o jurisdiccionales debe incluirse tanto en la declaratoria del contribuyente como en la carta confirmatoria de la administración.

¹⁹ Con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la fracción XI de la regla 2.10.15. de la RMF, es necesario indicar el alcance de la revisión que debe ser documentado de conformidad con las NIA y, en su caso, el porcentaje cubierto. Además, es necesario verificar el efecto de esto en el cálculo de intereses no deducibles por capitalización insuficiente.

²⁰ Señalar, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente. En caso de que haya algún incumplimiento se deberá mencionar en forma expresa la omisión, independientemente de su importancia relativa.

Debe considerarse que, en la afirmación, deben incluirse las referencias legales aplicables según corresponda a cada caso como sigue:

- Para todos los casos en los que se tengan operaciones con partes relacionadas: artículos 11, 27, fracción XIII, 28, fracciones XVII, cuarto párrafo, inciso b), XVIII, XXVII, XXIX y XXXI, 76, fracciones IX, X y XII de la LISR
- En el caso de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, deben adicionarse los artículos 179, 180 de la Ley del ISR.
- Tratándose de maquiladoras que realizan operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, deben adicionarse los artículos 179, 180, 181, 182 y 183 de la Ley del ISR.

²¹ En caso de haber aplicado un criterio contrario a los criterios no vinculativos, se debe describir la operación realizada y el impacto, (cuando sea susceptible de determinar) que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de contribución correspondiente.

De conformidad con lo señalado en el Anexo 16 de la RMF, los criterios que deben considerarse son los que estuvieron vigentes durante el ejercicio fiscal 2023 como sigue:

“Cuando se señale “si” en el dato: “el contribuyente aplicó criterios contrarios a los publicados en el DOF como criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras”, se deberán especificar el o los números de criterios en el índice “especifique el o los número(s) de criterio(s)” de los datos generales del dictamen. Este dato se refiere a los criterios contenidos en el anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para 2023”.

22 Incorporar aquellas que resulten aplicables al contribuyente.

23 **Lo dicho en este apartado no implica que se dejen de mencionar los incumplimientos a las disposiciones fiscales y aduaneras, o alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal que se hubiera detectado como resultado del trabajo del auditor.**

24 **Esta sección, solo debe adicionarse en aquellos casos en los que se identifique alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal. No debe adicionarse en circunstancias distintas.**

Acorde con la fracción III del artículo 52 del CFF; en caso de existir conductas que podrían constituir la comisión de un delito fiscal se sugiere la asesoría legal en la tipificación de la propia conducta a que se hace referencia en esta sección, así como la redacción de la revelación que se incluya. Es de suma importancia considerar lo que se menciona en la NIA 250 (Revisada) Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.

En congruencia con los requerimientos establecidos en la regla 2.10.28. de la RMF para 2024, así como con la ficha de trámite 318/CFF “Informe proporcionado por el Contador Público Inscrito respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito”, en adición a los elementos anteriores, en la redacción de esta sección recomendamos incluir una explicación de manera detallada e individualizada del hecho probablemente constitutivo de delito en el que incurrió el contribuyente dictaminado.

25 Conforme al Anexo 16 de la RMF, en caso de que no exista una respuesta correcta a las preguntas a cargo del contador público “...se podrá dejar en blanco el renglón que corresponda, haciendo las aclaraciones correspondientes en el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, ya que, de no hacerlo el Servicio de Administración Tributaria, entenderá que el contribuyente tenía la obligación cuestionada y no le dio cumplimiento.” Por lo anterior, es recomendable relacionar las preguntas que se encuentren en esta circunstancia.

26 Este párrafo se incorporó al modelo considerando la necesidad de informar incumplimientos a las disposiciones fiscales o aduaneras que se identifiquen como resultado de la auditoría de estados financieros y que NO representan una diferencia en los impuestos o contribuciones federales. (Véase el tercer párrafo de la fracción III del artículo 52 del CFF. Considerar preguntas que se incluyen en el Anexo de Datos Generales del Sipred en relación con la contabilidad electrónica y de generalidades fiscales, entre otras).

En esta sección debe indicarse cualquier incumplimiento cualitativo identificado como resultado de la auditoría, que NO tiene un efecto en el cálculo de los impuestos o contribuciones federales, como podría ser, entre otros casos, que como parte de la contabilidad electrónica: falte la identificación de o de los beneficiarios controladores, los controles volumétricos, o que el sistema del contribuyente no tenga la posibilidad de generar las pólizas y auxiliares en formato .xml; o también asuntos como la falta de presentación de algunos avisos como podrían ser cambio de domicilio, razón social, actividades económicas, apertura de sucursales, etc.

Es importante considerar que en esta sección NO se deben considerar incumplimientos de temas cuantitativos con un posible efecto en el cálculo de los impuestos o contribuciones que como resultado de la auditoría resultan no materiales, como podría ser la actualización del costo (cuando no se tiene un medio de defensa legal), venta de activos, temas de comercio exterior, entre otros. En su caso debe recurrirse al Apartado 6. de este modelo de informe (Véase tercer párrafo de la fracción III del artículo 52 del CFF).

No debe incluirse en el informe en aquellos casos en los que no se identifiquen este tipo de incumplimientos.

27 Fecha en que se concluyó la revisión de la información complementaria que se entrega a las autoridades fiscales, la cual debe ser igual a la fecha del “Informe del auditor independiente” al tratarse de una parte complementaria, e igual o posterior a la fecha de presentación de la última declaración complementaria por pago de impuestos.

* * * * *