



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Proyectos de iniciativa de ley, para otorgar seguridad jurídica a los contadores públicos certificados.

Que para obtener el grado de:

Especialista Fiscal

Presenta: Cihuapili Revilla Palacios.

Tutor: Jorge Santamaría García.

CD.MX., a 27 de mayo de 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Índice

Índice de figuras.	
Lista de acrónimos.	
Introducción.....	1
Objetivo General.....	7
Objetivos Específicos	8
Hipótesis	9
1. Aspectos esenciales para elaborar la iniciativa de ley	10
1.1 El proceso legislativo y sus etapas.	10
1.2 Principios de seguridad jurídica.	17
1.3 Rol que juegan las normas internacionales de auditoría en el dictamen fiscal.	19
2. ¿Qué sanciones contempla el CFF y cuáles son las facultades del SAT en materia de dictamen fiscal?	21
2.1 Infracciones y sanciones en materia de dictamen fiscal	21
2.2 Cómo elaborar el dictamen para efectos fiscales	27
2.3 Facultades del SAT en materia de dictamen fiscal.	30
3. Proyectos de iniciativa de ley	32
3.1 Proyecto de iniciativa de ley para implementar un procedimiento previo a la imposición de sanciones por parte del Servicio de Administración Tributaria en la revisión de papeles de trabajo	32
3.2 Proyecto de iniciativa para reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para otorgar mejor seguridad jurídica a la actuación profesional de los contadores públicos certificados que dictaminan estados financieros para efectos fiscales	39
Conclusiones.....	48
Referencias	53

Índice de figuras

Figura 1: Etapas del proceso legislativo en México.

Figura 2. Requisitos que se deben cumplir para poder elaborar el dictamen fiscal y requisitos que debe contener el dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Figura 3. Elementos que debe contener una iniciativa de ley.

Figura 4. Comparativo de leyes que se modifican.

Lista de acrónimos

CFF. Código Fiscal de la Federación.

CPEUM. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CPI. Contador Público Certificado.

CPI Contadores Públicos Certificados.

LOPDC. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

LFDC. Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

NIA. Normas Internacionales de Auditoría.

PRODECON. Procuraduría para la Defensa del Contador Público.

PRODECCOP. Procuraduría para la Defensa del Contribuyente y del Contador Público Certificado.

RCD. Reglamento de la Cámara de Diputados.

RCFF. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RLISR. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

SAT. Servicio de Administración Tributaria.

SIPRED. Sistema de Presentación del Dictamen.

El dictamen fiscal surgió con el decreto presidencial del 21 de abril de 1959. Éste es un reporte que se presenta a la autoridad fiscal, y es resultado de la auditoría practicada por un contador público certificado sobre los estados financieros de una compañía. Este reporte se emite en un software denominado Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED). Además del dictamen fiscal, el Contador Público Inscrito (CPI), deberá proporcionar dentro de los 30 días siguientes a la presentación del mismo, los papeles de trabajo que demuestren la aplicación de los procedimientos utilizados en su revisión.

A partir de 2014 el dictamen fiscal es optativo, sólo si se reúnen los supuestos establecidos en el artículo 32-A del CFF.

Por otra parte una de las facultades que tiene el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es la de revisar dictámenes fiscales formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

En la práctica cuando el SAT excede sus facultades de comprobación cuando inicia facultades al contador que emitió el dictamen, ya que solicita al auditor información relacionada con la contabilidad de la compañía, o cuestiona acerca de aspectos que no cayeron dentro del alcance de la auditoría practicada, en muchos casos por trámites de devoluciones o compensaciones que a fin de año solicita la compañía auditada y que el auditor reviso su procedencia y correcta aplicación, pero que con posterioridad al envió del dictamen, resultan improcedentes por que se encontraba en litigio dichas cantidades y en caso de que la compañía pierda, la autoridad regresa con el auditor y lo sanciona.

Estas situaciones ha generado importantes problemas a los contadores públicos certificados que dictaminan para efectos fiscales, ya que el SAT revisa los dictámenes que emitió el contador así como sus papeles de trabajo que soportan y son evidencia del trabajo que realizó, derivado de esa revisión en muchos de los casos resulta la aplicación de una sanción, como pueden ser una amonestación, la suspensión o hasta la cancelación definitiva de la inscripción. En la práctica el SAT se excede al imponer esas sanciones pues en muchos de los casos no tiene razón, y el contador tiene que recurrir a los medios de defensa que le apliquen.

Resulta importante destacar que según cifras proporcionadas por Ernesto Luna, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal del SAT al economista; al 31 de diciembre de 2015 se sancionaron a 671 contadores públicos y, en 2014 la cifra fue superior llegando a 900 sancionados. Lo que implicó que en 2015 se sancionaran al 10% del total del padrón de contadores inscritos. De los cuales 428 fueron amonestados y 243 fueron suspendidos o cancelados. (Luna, Ernesto 18 de febrero de 2016, el Economista).

Es por ello que en la presente tesina abordo algunos de los problemas más comunes que son causa de sanción, tales como:

En la práctica el CPI es sancionado por la incorrecta aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En la práctica profesional, por mi propia experiencia dentro y fuera del SAT he visto que al personal que emite las sanciones a los CPI no se les obliga a estar certificados, ni a contar con la experiencia mínima de 3 años emitiendo dictámenes para efectos fiscales, mucho menos con el cumplimiento de la norma de educación continua, de hecho no existe disposición legal interna dentro del SAT que regule esta situación. Estos 3 aspectos si se le exigen

a un CPI que dictamina para efectos fiscales; por lo que es incongruente que el órgano fiscalizador que emite las sanciones por la incorrecta aplicación de las NIA, no es experto en la materia y a su personal no se le obliga a una certificación, lo que provoca que en diversas ocasiones, las sanciones que aplica el SAT deriven del simple criterio del revisor y no de la aplicación correcta y conocimiento técnico de las NIA.

Por lo anteriormente expuesto planteo como solución, elevar a rango de Código Fiscal de la Federación, los requisitos mínimos que debe tener el personal del SAT que emite las sanciones, a fin de estar en condiciones imparciales y justas al momento de tener diferencias en la aplicación de las NIA, de tal forma que impere el conocimiento técnico y no el simple criterio del servidor que revisa o que emite la sanción.

Otra problemática muy común por la cual el SAT sanciona al CPI, es porque el contribuyente aplicó una práctica fiscal derivada de la asesoría de un especialista fiscal, dicha práctica generalmente tiende a que el contribuyente reduzca en gran medida el pago de alguna contribución.

Cuando esto sucede, y el CPI no revisó alguna de las partidas involucradas en la práctica fiscal por no ser parte de sus pruebas selectivas, o por no estar dentro de su materialidad, y de ello derivan diferencias de impuestos a cargo del contribuyente; o en caso de que las haya revisado no determinó diferencias que a criterio de la autoridad eran procedentes, el SAT sanciona al CPI. Para resolver dicha problemática, planteo un procedimiento para delimitar la responsabilidad del CPI.

Así mismo abordo el inconveniente que existe cuando los CPI son sancionados y no cuentan con un organismo público especializado en materia tributaria, que proporcione en forma gratuita asesoría, representación y defensa para velar por sus derechos. Generalmente cuando un CPI es sancionado impacta en su aspecto económico, dependiendo de tipo de sanción impuesta. Cuando éste quiere interponer algún medio de defensa porque considera que no procede la sanción impuesta, también tiene que erogar cierta cantidad de dinero que en ocasiones puede ser considerable.

Por lo que resulta fundamental que los CPI cuenten con un organismo que los represente y defienda en este tipo de situaciones.

Para resolver la problemática expuesta propongo una iniciativa que reforma la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, y el Código Fiscal de la Federación.

Lo que pretendo alcanzar con los temas abordados es otorgar mejor seguridad jurídica a la actuación profesional de los contadores públicos certificados, cuando emiten dictámenes fiscales, y son sujetos a sanciones por parte del SAT.

La presente tesina fue desarrollada con base a la investigación documental de diversas fuentes tales como libros, diccionarios, periódicos, criterios emitidos por la PRODECON, trabajos de investigación llevados a cabo por doctrinarios en materia jurídica, documentos del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM y sobre todo en base a la interpretación sistemática de las leyes fiscales, pues este tipo de interpretación me permitió concebir al sistema jurídico, como un conjunto de normas carentes de contradicciones, y me convino estudiar la norma

como una combinación de disposiciones. Así mismo ocupé el método de investigación jurídica sistemático para las propuestas de iniciativa de ley que planteo.

De conformidad con Ponce el método sistemático consiste en agrupar los conocimientos agrupándolos en sistemas coherentes, estudia las formas en que se ordenan en un todo relacionando una serie de conocimientos de manera que resulten claras las relaciones y dependencias recíprocas de las partes componentes del todo.

Ponce (2015), p72.

Así mismo aplique la mayéutica ya que realice parte de mi investigación con base en interrogaciones, preguntas y una entrevista a un servidor público de la H. Cámara de diputados, para efectos de conocer los requisitos que debe contener una iniciativa de ley.

Mi investigación derivó del estudio al Código Fiscal de la Federación, de su reglamento; de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; de la Ley Federal de Derechos al Contribuyente, y del Reglamento Interno del SAT. Para el caso de la iniciativa de ley que modifica a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, y el Código Fiscal de la Federación, existen los criterios 3/2011/CTN/CN y 10/2013/CTN/CN, los cuales tome como precedentes para la iniciativa de Ley que propongo.

Mi investigación y propuesta servirá como precedente para la profesión contable que dictamina estados financieros para efectos fiscales, pues pretende otorgar mejor seguridad jurídica, y proporcionarles el derecho a ser defendidos por un organismo público, en cuestiones que deriven de la imposición de sanciones por parte del SAT, cuando estas sean injustas, ya que no existe organismo público que los defiendan en litigios derivados de auditorías de estados financieros para efectos fiscales.

La imposición de sanciones tales como la suspensión temporal, una amonestación o la suspensión de su registro afecta considerablemente el actuar profesional del contador, cabe mencionar que en diversas ocasiones las causas que originan dichas sanciones no están contempladas en las disposiciones fiscales, ni existe un procedimiento previo a la imposición de la sanción, dejando en estado de indefensión y de inseguridad jurídica al CPI, por lo cual con la presente tesina propongo un procedimiento previo a la imposición de sanciones por parte del SAT.

Objetivo General

Proponer una reforma a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para defender los derechos de los contadores públicos certificados, en las revisiones de papeles de trabajo, a fin de contar con una institución que los apoye en litigios relacionados con conflictos derivados de esta situación; ampliando las facultades de la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes y proponer un procedimiento previo a la imposición de sanciones por parte del SAT, en la revisión de papeles de trabajo de los contadores públicos.

Objetivos Específicos

1. Proponer un procedimiento específico previo a la imposición de sanciones por parte del Servicio de Administración Tributaria en la revisión de papeles de trabajo, para otorgarles a los contadores públicos certificados medios alternativos de solución de controversias con dicha institución.

2. Reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, con el propósito de introducir una regulación que permita otorgar mejor seguridad jurídica a la actuación profesional de los contadores públicos certificados que dictaminan estados financieros para efectos fiscales.

Hipótesis

En México no existe un sistema legal previo a la imposición de sanciones de los contadores públicos que emiten dictámenes para efectos fiscales ni existe un sistema legal que les otorgue un trato equivalente como lo tienen los contribuyentes, los cuales cuentan con una procuraduría para la defensa de sus derechos y tienen un procedimiento previo para la liquidación de contribuciones e imposición de infracciones y sanciones; por lo que es necesario una reforma a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, y el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para proteger los derechos de los contadores públicos certificados del ramo cuando son sujetos a revisiones de papeles de trabajo por parte del Servicio de Administración Tributaria, por la emisión de dictámenes fiscales.

Partiendo de lo anterior propongo un procedimiento específico, previo a la imposición de sanciones por parte del Servicio de Administración Tributaria en la revisión de papeles de trabajo y una reforma a diversas disposiciones legales, para defender los derechos de los contadores públicos certificados, en las revisiones de papeles de trabajo para que cuenten con una institución que los apoye en litigios relacionados con conflictos derivados de esta situación, y el número de registros no se pierda, y si se llegaren a perder sea por cuestiones técnicas y de fondo.

1. Aspectos esenciales para elaborar la iniciativa de ley

1.1 El proceso legislativo y sus etapas.

Para poder hacer los proyectos de iniciativa de ley que planteo en el último capítulo de esta tesina, conviene mencionar en qué consiste el proceso legislativo. Éste lo define el Diccionario Jurídico Mexicano como “la serie ordenada de actos que deben realizar los órganos del gobierno facultados para ello, a fin de elaborar, aprobar y expedir una ley o un decreto”. Medina, (2011), p.3053

Así mismo el proceso legislativo debe de estar soportado en los siguientes postulados tal y como lo establece el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

- a) Existencia de un sistema bicameral.
- b) Existencia de un principio de colaboración de poderes y coordinación de funciones.
- c) Forzoso contar con la colaboración de ambas cámaras para la aprobación de una ley o de un decreto, dando hasta dos oportunidades en un mismo período, a cada cámara, para lograr la aprobación.
- d) Existencia de un mecanismo riguroso que impida que cualquiera de las cámaras obstaculice la aprobación de una ley o decreto.

Medina, (2011), p.3053

Conviene mencionar que Luis del Toro Calero “diferencia al proceso legislativo en extraordinario y ordinario, el primero está dirigido a reformar la Constitución, y el segundo es aplicable a reformar leyes ordinarias.” Del Toro, (1973) p.185

Al respecto Nava señala lo siguiente en relación al proceso legislativo:

El proceso legislativo es, en parte, una forma del proceso cognoscitivo; a través de él se busca el conocimiento de una materia con vista a normarla, sentenciarla, o resolverla; implica además la posibilidad de conocer la norma en sí, saber de su oportunidad y de su adecuación a la conducta, situación o hechos susceptibles de ser reglados. Arteaga, (2016), p.50 recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/28/cnt/cnt3.pdf>

Para fines de esta tesina el proceso legislativo aplicable es el ordinario ya que pretende reformar una ley ordinaria. El proceso legislativo en México está regulado en los artículos 71 y 72 de nuestra Máxima Ley, en el siguiente diagrama se representan las fases de dicho proceso:

Figura 1: Etapas del proceso legislativo en México.



Fuente: Tena, (1967), p.174

A continuación explico en qué consiste cada etapa, con fundamento en los artículos 71 y 72 de la Constitución:

1. Iniciativa. “La iniciativa es la primera fase del proceso legislativo y consiste en la presentación de un proyecto de ley o decreto por el órgano facultado para ello” Del Toro, (1973), p.190.

De conformidad con el artículo 71 de la CPEUM el derecho a iniciar leyes o decretos compete al presidente de la república, a los diputados y senadores del congreso de la unión, a las Legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México y a los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores.

Cada iniciativa deberá ser discutida y votada por el Pleno de la Cámara de su origen en un plazo máximo de treinta días naturales. Si no fuere así, la iniciativa, en sus términos y sin mayor trámite,

será el primer asunto que deberá ser discutido y votado en la siguiente sesión del Pleno. En caso de ser aprobado o modificado por la Cámara de su origen, el respectivo proyecto de ley o decreto pasará de inmediato a la Cámara revisora, la cual deberá discutirlo y votarlo en el mismo plazo y bajo las condiciones antes señaladas.

Importante puntualizar que el inciso h del artículo 72 de la CPEUM menciona que la formación de leyes puede iniciar en cualquier cámara excepto los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos o reclutamiento de tropas, los cuales deben discutirse primero en la cámara de diputados. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (1917), última reforma 29 de enero de 2016.

2 y 3. **Discusión y aprobación o rechazo.** Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, y aprobado un proyecto en la cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra (cámara revisora). Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

4. **Sanción.** La sanción se da cuando el proyecto es aprobado por las cámaras y enviado al ejecutivo quien puede ejercer el derecho de veto. Se considera aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen

dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Transcurrido este segundo plazo, la ley o decreto será considerado promulgado y el Presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo.

5. Promulgación y Publicación. El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

CPEUM, última reforma 29 de enero de 2016.

En la doctrina constitucional mexicana existen opiniones diferentes en cuanto a precisar el significado entre promulgación y publicación, Felipe Tena Ramírez, considera que “promulgar una ley quiere decir que el Ejecutivo autentifica la existencia y regularidad de la ley y ordena su publicación.” Tena (1984), p.461. Para Jorge Carpizo “no existe diferencia y considera que la constitución los utiliza como sinónimos”. Carpizo (1979), p.92 Sin embargo cuando el ejecutivo recibe un proyecto de ley después de la etapa de sanción debe proceder a ordenar su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF). Morineau, (2011), recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/5/cl/cl10.htm#N48>

Nuestra Carta magna señala que si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para que lo publique; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

Así mismo si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para su publicación. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para su publicación. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría

absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes. CPEUM, última reforma 29 de enero de 2016.

6. Iniciación de la vigencia. Es el momento en que se hace obligatorio su cumplimiento, puede coincidir con la fecha de publicación en el periódico oficial o puede ser otra fecha, señalada por la misma ley, en sus artículos transitorios. El periodo que transcurra entre la publicación de la ley y su entrada en vigor se conoce en la doctrina con el nombre de *vacatio legis*. Morineau, (2011) recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/5/cl/cl10.htm#N48>

Una vez entendido el proceso legislativo y sus etapas, es importante conocer en qué consiste el principio de seguridad jurídica, ya que este servirá de base y dará certeza jurídica a la iniciativa de ley que propongo en esta tesina, puesto que todo ordenamiento para que sea válido, tiene que estar contenido en una disposición legal.

1.2 Principio de seguridad jurídica

Es importante analizar el principio de seguridad jurídica en virtud de que los proyectos de reforma de ley que propongo en el capítulo 3 deben de otorgar esta cualidad a los contadores públicos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de lo establecido en la disposición jurídica y regular el actuar de las autoridades fiscales. De conformidad con el Diccionario Jurídico Mexicano, “la palabra seguridad proviene de securitas, la cual deriva de securus (de segura), que significa estar libre de cuidados” Adame (2011), p. 3429

La seguridad jurídica la define Delos así:

“Es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos, o que si estos llegan a producirse les serán aseguradas por la sociedad protección y reparación. La seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares establecidos previamente”. Adame, (2011), p.3429.

“Para que exista seguridad jurídica es necesario un conjunto de normas jurídicas que regulen la conducta del hombre en sociedad y que dicho orden se cumpla y sea eficaz” Adame, (2011), p. 3431.

“La seguridad Jurídica busca que la estructura del ordenamiento legal sea correcta (sea justa) y también lo sea su funcionamiento”. Carbonell, (2004), p.587.

“Toda autoridad al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular, debe justificarla citando las disposiciones legales en que apoya su proceder, la que, además, deberá estar razonada, exponiendo los motivos de la misma”. Margáin, (2007), p.219.

De conformidad con Carbonell, la seguridad jurídica exige la presencia de los siguientes principios para volverse realidad:

Lege promulgata. Señala que para que una norma jurídica sea obligatoria debe de ser promulgada.

Lege manifiesta. Las leyes deben de ser claras, comprensibles, alejadas de formulismos oscuros.

Lege plena. Las consecuencias jurídicas de alguna conducta deben estar tipificadas en un texto normativo.

Lege stricta. Algunas áreas de la conducta pueden ser reguladas solamente mediante cierto tipo de normas.

Lege perpetua. Los ordenamientos jurídicos deben de ser lo más estables que sea posible

También señala que la seguridad jurídica exige que podamos garantizar el cumplimiento generalizado de las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico a los particulares, así como la regularidad de la actuación de las autoridades”. Carbonell, (2004), pp. 587,588

“La seguridad jurídica ha sido considerada como una garantía de promover, en el orden jurídico la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que

este responde a la realidad social en cada momento”. Reyes, (2016), recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/37/pr/pr24.pdf>

De las citas antes mencionadas considero que todo acto de autoridad debe estar fundamentado en una ley para que los particulares puedan cumplir con dichas normas, pero también poder regular la actuación del estado. Para efectos de esta tesina la seguridad jurídica cobra gran importancia ya que las propuestas de reformas de ley, deben de estar contenidas en el propio ordenamiento legal para que los particulares puedan ejercerla y vigilar que la autoridad fiscal no se extralimite en su actuar. Razón por la cual en el subcapítulo 1.1 aborde el tema del proceso legislativo y sus etapas, ya que las iniciativas de ley que propongo, tendrían que pasar por todas estas etapas para hacerse ley y de esta forma al estar contenidas en una ley las propuestas que planteo en mis objetivos las cuales son: 1) proponer un procedimiento específico previo a la imposición de sanciones por parte del Servicio de Administración Tributaria en la revisión de papeles de trabajo, para otorgarles a los contadores públicos certificados medios alternativos de solución de controversias con dicha institución y 2) la propuesta de reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, permitirían otorgar mejor seguridad jurídica a la actuación profesional de los contadores públicos certificados que dictaminan estados financieros para efectos fiscales.

1.3 Rol que juegan las normas internacionales de auditoria en el dictamen fiscal

Para entender qué rol juegan las Normas Internacionales de Auditoria (NIA) en el dictamen fiscal, es necesario mencionar que estas normas internacionales contienen principios y

procedimientos básicos para que el auditor realice su trabajo, de tal manera estas son lineamientos a nivel internacional que todo auditor debe llevar a cabo para realizar auditorías de estados financieros.

Para efectos fiscales es un requisito obligatorio de conformidad con el artículo 52 fracción II del Código Fiscal de la Federación (CFF) “que el dictamen debe prepararse de acuerdo a las normas de auditoría que regulan la capacidad, la independencia e imparcialidad profesional, del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo”. Código Fiscal de la Federación, última reforma 12 de enero de 2016.

Es necesario puntualizar que:

La responsabilidad del Contador Público Inscrito (CPI) es verificar, conforme a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que la información reportada en el dictamen fiscal haya sido preparada con apego a la realidad, y que en materia fiscal, la sociedad cumplió con las obligaciones que de acuerdo a las leyes fiscales le son aplicables, mencionando claramente las excepciones encontradas y especificando en qué consisten, en caso de no hacerlo estará sujeto a las sanciones establecidas en el RCFF.

Keller (2015), p.49.

La importancia de la correcta aplicación de las normas de auditoría es obligatoria para el contador que elabora dictámenes para efectos fiscales. Ya que su falta de aplicación, o el no aplicarlas como es debido puede llevar a que el contador público se haga acreedor a una amonestación, suspensión o a la cancelación definitiva de la inscripción.

2. ¿Qué sanciones contempla el CFF y cuáles son las facultades del SAT en materia de dictamen fiscal?

2.1 Infracciones y sanciones en materia de dictamen fiscal

Es necesario analizar las infracciones y sanciones en materia de dictamen fiscal, con el propósito de distinguir lo que ocurre en la práctica con lo que está contenido en la ley, de tal manera que si existen hechos que no están contenidos en la disposición legal, no podrían ser sujetos a infracciones y sanciones. Toda obligación impuesta por una ley, debe estar regida por una sanción, para prevenir su incumplimiento, con la finalidad de provocar que se observe y cumpla oportunamente ésta. En derecho fiscal se imponen obligaciones de dar, de hacer y de no hacer, para cumplir con ello existe en la ley sanciones para exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De conformidad con Fernández Martínez, se entiende por “infracción todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o efectuar lo que las mismas prohíben”. Fernández (1998), pp.16, 329-354

Por su parte el CFF en su artículo 71, señala que:

Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones

fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. CFF, (2016).

De conformidad con el artículo 91-A del Código Fiscal de la Federación las infracciones relacionadas con el dictamen fiscal establecido en el artículo 52 del mismo ordenamiento son las siguientes:

Que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme. CFF, (2016)

Señala el mismo ordenamiento que:

No se considerará infracción, cuando la omisión determinada no supere el 10% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 15%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente. Cuando se cometan las infracciones señaladas en el

artículo 91-A del CFF se le sancionará al contador público con la suspensión del registro hasta por 3 años.” CFF, (2016).

Así mismo el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) aduce que se podrá imponer sanción, amonestación o cancelación del registro del contador si se dan los casos que a continuación se mencionan:

Amonestación, cuando:

- a) No proporcione o presente incompleta cualquier información que conforme al código fiscal de la federación y su reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales y, la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - b) No comunique a la autoridad fiscal cualquier cambio de datos contenido en su solicitud de inscripción dentro de los 10 días siguientes al día en que ocurra, excepto cuando se trate de cambio de domicilio fiscal y de la constancia que lo acredite como miembro activo del colegio o asociación profesional que corresponda con reconocimiento por parte de la SEP.
 - c) No hubiera integrado en el dictamen la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. .
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación, (2016).

Por su parte la **Suspensión** de la inscripción a que se refiere el artículo 52, fracción I del CFF se da en los siguientes casos:

a) De uno a tres años cuando el contador público inscrito:

- 1.** Formule el dictamen en contravención a los artículos 52 del Código, 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), o a las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT);
- 2.** No aplique las normas de auditoría;
- 3.** Formule dictamen estando impedido para hacerlo;
- 4.** No exhiba a requerimiento de la Autoridad Fiscal, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, diferente al dictamen de los estados financieros del contribuyente;
- 5.** No informe su cambio de domicilio fiscal;
- 6.** No presente o hacerlo de manera incompleta los papeles de trabajo.

b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I del artículo 55 del RCFF. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;

- c) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal, en cuyo caso no podrá exceder del término de tres años.
- d) No cumpla con el refrendo o recertificación una vez concluida la vigencia de la certificación;
- e) Emita dictamen sin contar con la certificación expedida por colegio o asociación de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaria de Educación Pública, la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, o en su caso, refrendo o recertificación correspondiente,
- f) No cumpla con la constancia que acredite la Norma de Educación Continua o de actualización académica, cuando la certificación se haya expedido con más de un año al momento de solicitar su inscripción. En este caso, la suspensión será de seis meses a tres años. RCFF, (2016).

Por otra parte habrá **Cancelación** cuando:

- a) Haya reincidencia, es decir cuando el contador público acumule tres suspensiones de las previstas en la fracción II del artículo 55 del RCFF. La cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y

- b) El contador público haya cometido un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en la comisión del delito. RCFE, (2016)
- c) Cuando no exhiba los papeles de trabajo que elaboro con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales.
- d) Cuando la formulación de un dictamen se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o de la persona moral de la que sea socio o integrante. CFE, (2016).

En la práctica la autoridad fiscal se extralimita en la aplicación de sanciones hacia los contadores públicos, ya que en reiteradas ocasiones les cancela el registro, por razones que no están contempladas en la ley o que no son analizadas de fondo ni con la técnica adecuada. Es por ello que en este capítulo mencione las razones legales por las cuales pueden sancionar a un contador público que emitió un dictamen estados financieros para efectos fiscales.

Pues cuando el Contador Público Inscrito (CPI) es sancionado, amonestado, o suspendido por parte del SAT, deja de trabajar, de percibir ingresos, clientes, y en muchos casos impacta las fuentes de empleo que el contador ocupa para hacer las auditorías, por tal razón es relevante conocer las causas legales por las cuales el SAT puede sancionarlo, pues el aspecto económico no sólo afecta a él, sino que permea en la sociedad.

2.2 Como elaborar el dictamen para efectos fiscales.

La importancia de conocer los requisitos que se deben cumplir para elaborar el dictamen fiscal e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, radica en tener claro cuáles son las obligaciones de los Contadores Públicos Inscritos (CPI), de tal forma que, conociendo sus obligaciones, la autoridad fiscal no tendría razón para sancionarlos, por obligaciones que no son imputables a ellos, por no estar contenidas en la norma fiscal.

En el siguiente cuadro se plasman algunos requisitos que se deben cumplir para elaborar el dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente de conformidad con los artículos 52 fracciones II, III, IV y V del CFF, y el 57 del RCFF.

Figura 2. Requisitos que se deben cumplir para poder elaborar el dictamen fiscal y requisitos que debe contener el dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.	
DICTAMEN	INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.
<ul style="list-style-type: none"> • El dictamen y el informe se elaborarán con base en el análisis efectuado a la información que determine el SAT mediante reglas de carácter general, esto es con base en el anexo 16 y 16-A de la Resolución Miscelánea Fiscal que corresponda. 	<ul style="list-style-type: none"> • El informe deberá contener los datos generales del contribuyente y del contador público inscrito y, en su caso, del representante legal; • La declaración, bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con los datos del artículo 57 del RCFF y conjuntamente con el dictamen.
<ul style="list-style-type: none"> • Que el contador público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales, tenga experiencia mínima de 3 años elaborando dictámenes fiscales y este al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Lo demás que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general en la RMF. • Proporcionar dentro de los treinta días siguientes a la presentación del dictamen fiscal, los papeles de trabajo, que demuestren la evidencia y la aplicación de los procedimientos de revisión.
<ul style="list-style-type: none"> • Que el dictamen, se formule de acuerdo con las disposiciones del RCFF, a las normas de auditoría y se presente a través de los medios electrónicos de acuerdo a las reglas del anexo 16 y 16-A de la Resolución Miscelánea Fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> • Señalar en el informe si el contribuyente incorporó en el dictamen, información relacionada con la aplicación de los criterios no vinculativos.

Fuente: Elaboración propia con datos de los artículos 52 fracciones II, III, IV, V del CFF, y artículo 57 del RCFF.

En el cuadro anterior podemos visualizar cuales son algunos de los requisitos que debe de cumplir el auditor para emitir un dictamen para efectos fiscales, y como podemos ver el auditor debe de elaborar la auditoria de conformidad con las normas de auditoria, y debe presentar el dictamen de conformidad con los anexos 16 y 16-A de la RMF del ejercicio fiscal que le aplique. Además debe de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y estar inscrito ante el SAT. Así mismo el auditor conjuntamente con la emisión del dictamen debe de emitir un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en dicho informe debe mencionar que sus papeles de trabajo reflejan los procedimientos de auditoria utilizados, deberá señalar que verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales causadas en el ejercicio que se dictamina; deberá señalar que verificó los saldos a favor que el contribuyente haya manifestado y solicitado en un trámite de devolución o compensación, en su caso si existen diferencias deberá mencionarlas, deberá manifestar que reviso la información relativa a estímulos fiscales aplicados, mencionará si el contribuyente aplico o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales. Todos estos requisitos y los mencionados en el artículo 57 del RCFF, deben de estar contenidos dentro del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente. Y en la práctica vemos que la autoridad fiscal sanciona al contador por situaciones que no están contenidas en los preceptos legales antes mencionados, es por ello la importancia de conocerlos, pues de esta forma nos damos cuenta qué y cómo debe de cumplir con su trabajo el auditor para emitir un dictamen para efectos fiscales. Por lo que situaciones que no esté contempladas dentro de la norma, no deberían perjudicar al auditor, es por ello que estoy planteando como objetivos de esta tesina proponer un procedimiento previo a la imposición de sanciones por parte del SAT en la revisión del papeles de trabajo, e introducir una regulación que les otorgue mejor seguridad jurídica a los contadores públicos certificados que dictaminan para efectos fiscales, y que por causas que no estén claras en la ley, sea muy fácil para la autoridad sancionarlos.

2.3 Facultades del SAT en materia de dictamen fiscal.

Una de las facultades de comprobación del SAT con el fin de cerciorarse del cumplimiento con las disposiciones fiscales de los contribuyentes, es revisar los dictámenes de estados financieros, y cualquier otro que tenga repercusión fiscal que emitan los contadores públicos, así como el de operaciones de enajenación de acciones.

Se le denomina proceso secuencial, al beneficio que se les da a los contribuyentes que se dictaminan para efectos fiscales, y consiste en generar confianza en la información que fue auditada por el CPI y que fue enviada a la autoridad por medio del dictamen, lo cual genera que la autoridad inicia facultades primero con el contador, solicitándole información y documentación derivada de su revisión, en caso de no proporcionarla, inicia facultades con el contribuyente. El beneficio de la revisión secuencial radica en que la autoridad no inicia facultades de comprobación fiscal directamente con el contribuyente, sino con el CPI, pues presume que la información financiera y fiscal de la contribuyente auditada, ha sido revisada por el contador con los lineamientos que marca el CFF y las NIA. Keller (2015), p.47

Es importante conocer el procedimiento que sigue el SAT en la revisión de papeles de trabajo, ya que en múltiples ocasiones la autoridad emite oficios de irregularidades, emite sanciones o solicita información adicional de los papeles de trabajo fuera de plazo.

A continuación se describe el procedimiento que sigue la autoridad en este tipo de revisiones de conformidad con los artículos 52, 52-A y 53 del Código Fiscal de la Federación:

I. Requiere al contador público que haya formulado el dictamen cualquier información que conforme al CFF y al RCFF debieran estar incluidos en los estados financieros, los papeles de trabajo de la auditoría, la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de 6 meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

II. Una vez requerido el contador con los documentos señalados, si estos no fueran suficientes para conocer la situación fiscal del contribuyente a juicio del SAT, o no se presenten en plazo o se presenten incompletos, la autoridad fiscal podrá a su parecer ejercer directamente facultades con el contribuyente.

Cabe mencionar que cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información o documentación del trabajo del auditor, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

a) Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Si el contador público registrado tiene domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días. b) Quince días, tratándose

de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.

III. Determinada la irregularidad, será notificada al contador público registrado en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen, a efecto de que en un plazo de quince días siguientes a que surta efectos dicha notificación manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere necesarias. Agotado el periodo probatorio, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda.

IV. La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo de revisión de información. CFF (2016).

3. Proyectos de iniciativa de ley.

3.1 Proyecto de iniciativa de ley para implementar un procedimiento previo a la imposición de sanciones por parte del Servicio de Administración Tributaria en la revisión de papeles de trabajo

El proyecto de ley que propongo puede iniciar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, puesto que el tema no versa sobre impuestos, sino sobre un procedimiento para regular la imposición de sanciones por parte del SAT a los CPI, derivado de la revisión sus papeles de trabajo.

De conformidad con el artículo 78 del Reglamento de la Cámara de Diputados (RCD), toda iniciativa de ley debe contener los siguientes elementos:

Figura 3. Elementos que debe contener una iniciativa de ley.	
I. Encabezado o título de la propuesta;	
II. Planteamiento del problema que la iniciativa pretenda resolver;	VI. Ordenamientos a modificar;
III. Argumentos que la sustenten;	VII. Texto normativo propuesto;
IV. Fundamento legal;	VIII. Artículos transitorios;
V. Denominación del proyecto de ley o decreto;	IX. Lugar;
	X. Fecha, y Nombre y rúbrica del iniciador.
FUENTE: Elaboración propia con base en el artículo 78 del Reglamento de la Cámara de Diputados.	

Partiendo de lo anterior a continuación presento la propuesta de ley:

La que suscribe diputada federal XXXX, integrante del grupo parlamentario del Partido Revolucionario Institucional de la LIX legislatura del H. Congreso de la Unión, en ejercicio de la facultad que me otorga el artículo 71 fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con fundamento en los artículos 55, fracción II, 62, 63 y demás relativos y conexos del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, someto a la consideración del H. Congreso de la Unión, la iniciativa de decreto que reforma el Código Fiscal de la Federación, al adicionar dos párrafos a la fracción II del artículo 52-A; el inciso d) al antepenúltimo párrafo del artículo 52 del mismo ordenamiento; un párrafo al numeral 2 de la fracción II del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Para efectos de sustentar la propuesta contenida en esta iniciativa de reforma, hago a continuación la siguiente:

Exposición de motivos:

En la práctica la autoridad fiscal se extralimita en la forma de sancionar a los CPI, puesto que en el CFF el procedimiento está plasmado en forma general, lo que los deja estado de inseguridad jurídica cuando son sancionados, ya que gran parte de las sanciones son a criterio de los revisores del SAT.

La presente iniciativa pretende dar seguridad jurídica al procedimiento que el SAT aplica a los contadores públicos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales al hacer la revisión de papeles de trabajo, ya que en la práctica existen hechos que originan sanciones a los CPI, y tales hechos no están contenidos en la ley, por ejemplo: El SAT solicita al contador la contabilidad de la compañía que dictamino, cuando él no es el responsable de tenerla, en su caso si la hubiera solicitado a la compañía y ésta no se la proporciona, o no lo autoriza para entregarla al SAT, él no tendría que ser sancionado y en la práctica esta sucediendo; otra causa surge, cuando la autoridad argumenta que el CPI no aplicó en forma correcta las NIA, pero en la práctica el SAT (autoridad fiscal) no tiene personal especializado en el tema y los servidores públicos que emiten las sanciones no cuentan con la certificación ni con la norma de educación continua que los contadores que dictaminan para efectos fiscales si tienen, ya que con ello comprueban que tienen la capacidad técnica para emitir un dictamen para efectos financieros y fiscales, por lo anterior al no tener estas características el personal del SAT que emite la sanción, resulta incongruente que quien la pronuncia no cuente con la capacidad técnica en normas de auditoria, ni con la certificación, ni con la norma de educación continua, que si se le exige al CPI; por lo que es necesario adicionar dos párrafos a la fracción II del artículo 52-A; el inciso d) al antepenúltimo párrafo del artículo 52 del

mismo ordenamiento; un párrafo al numeral 2 de la fracción II del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Otra causa, surge cuando la compañía que se audita aplica una estrategia fiscal que a juicio de la autoridad resulta agresiva y el SAT determina diferencias de impuestos por su aplicación, generando sanciones al CPI por no haber detectado la estrategia, esto crea una problemática para el CPI, en virtud de que su trabajo consiste en pruebas selectivas, y en ocasiones dentro de éstas no se detectan estos hechos por no ser materiales los importes, aunado a que el personal de la compañía no se lo menciona al auditor, y quien decide la aplicación o no de la estrategia es la administración de la compañía, por lo que está fuera del alcance del auditor detectar este tipo de situaciones. El auditor no es experto en temas fiscales, su trabajo consiste en emitir una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, en este caso quien debe ser sancionado y expresar si aplicó una estrategia fiscal o criterios que podrían ser diversos a las interpretaciones emitidas por el SAT debería de ser la administración de la compañía y el especialista fiscal que es el autor intelectual de la creación de la estrategia aplicada y no el auditor.

Como se mencionó la finalidad del auditor no es asesorar fiscalmente al contribuyente, para ello éste solicita el apoyo de un asesor fiscal, el cual le emite su opinión soportada con bases legales, y dependiendo de esto, es la administración de la compañía quien toma la decisión de aplicar o no la asesoría fiscal planteada por el especialista; por lo que el auditor al no ser un experto en materia fiscal y no ser el autor intelectual de la propuesta fiscal planteada al contribuyente, y sólo tener que expresar una opinión profesional independiente respecto a la aplicación de las normas de información financiera, no debería tener responsabilidad ni ser

sancionado en situaciones que versen sobre esta situación. En todo caso sólo debe revisar que se cumplan con los requisitos que exige la NIA respectiva, cuando se utiliza el trabajo de un especialista.

Por lo expuesto me permito someter a consideración del H. Congreso de la Unión el siguiente:

DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ADICIONAR DOS PÁRRAFOS A LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 52-A, EL INCISO D) AL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 52 DEL MISMO ORDENAMIENTO; UN PÁRRAFO AL NUMERAL 2 DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 55 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

PRIMERO. Se reforma el Código Fiscal de la Federación, adicionando dos párrafos a la fracción II del artículo 52-A para quedar como sigue:

II...

En los casos en que la autoridad solicite al contador público la contabilidad de la compañía que auditó, el auditor deberá solicitar mediante oficio a la compañía, la información que la autoridad le requiera, en caso de no otorgársela o no autorizarlo para presentarla a la autoridad, el contador con el documento que demuestre haberla solicitado se liberará de toda responsabilidad, y en este caso no será sujeto a ninguna sanción por parte de la autoridad fiscal.

En los casos en que el contribuyente que se dictamina haya aplicado una práctica fiscal indebida o haya aplicado criterios contrarios a las disposiciones fiscales durante el ejercicio que se audita, el contribuyente deberá manifestarlo en el cuestionario de diagnóstico fiscal, y deberá contar con la carta del especialista que soporte la práctica aplicada. En caso de que el CPI no haya revisado

partidas a las que se refiere la práctica fiscal, por no ser parte de sus pruebas selectivas, deberá mencionarlo en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, en estos casos el contador quedara liberado de toda responsabilidad siempre y cuando se trate de una partida no significativa de acuerdo a la materialidad determinada para esa compañía, aunque resulten diferencias de impuestos, pues en tal situación se estará a lo estipulado en el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación.

Si la materialidad fuera alta y el contador no reviso dichas partidas y resultado de esto surgen diferencias de impuestos detectadas por la aplicación de la práctica fiscal, el contador podrá ser sujeto a una sanción.

SEGUNDO. Se reforma el Código Fiscal de la Federación, adicionando el inciso d) al antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación para quedar como sigue:

Artículo 52...

d) Cuando la autoridad pretenda sancionar al auditor por no haber aplicado las normas internacionales de auditoria o por haberlas aplicado en forma incorrecta, se seguirá el siguiente procedimiento previo a la notificación de la sanción si es el caso:

I. La Administración General de Auditoria Fiscal Federal (AGAFF) por medio de la Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional (ACOFN) y las unidades adscritas a la misma emitirán oficio de pre-sanción y lo comunicaran al Comité Mixto de la Evaluación de Contadores Públicos Registrados, quien evaluara y revisara que la autoridad emita la sanción correspondiente, o en su caso se deseche por improcedente.

El Comité Mixto de Evaluación de Contadores Públicos Registrados recibirá el oficio de pre-sanción, el cual se analizara por todos los miembros dentro de los 15 días siguientes a la fecha de recepción, y se emitirá un dictamen en materia contable sobre la situación analizada. Así

mismo se someterá a votación con base en el dictamen emitido, en caso de resultar sanción, se emitirá oficio de irregularidad al contador público que corresponda en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen.

El Comité Mixto de Evaluación de Contadores Públicos Registrados, estará integrado por los administradores centrales de evaluación, normatividad, jurídico y de grandes contribuyentes, por 3 miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, y por 3 miembros de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público (PRODECCOP), todos los miembros del comité tendrán voz y voto en las decisiones que se tomen.

TERCERO. Se adiciona un párrafo al artículo 55 fracción II numeral 2 y se adiciona el artículo 55-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación para quedar como sigue:

Artículo 55...

II...

No se aplicará la sanción, cuando el funcionario que emitió el acto no cuente con la experiencia de al menos 5 años en aplicación de normas internacionales de auditoría comprobables, no cuente con la certificación expedida por colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública, no tenga la norma de educación continua; y no se emita previamente a la notificación de la sanción al CPI el peritaje en materia contable y de aplicación de normas internacionales, por perito perteneciente al Comité Mixto de Evaluación del Contador Público Registrado, para lo cual se estará al procedimiento establecido en el inciso d) antepenúltimo párrafo del artículo 52 del CFF.

Artículos transitorios.

Artículo Primero. El presente decreto entrara en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Dado en el Palacio Legislativo de San Lázaro en la Ciudad de México a 12 de octubre de 2016
Diputada. XXXXX.

3.2 Proyecto de iniciativa para reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el Código Fiscal de la Federación, para otorgar mejor seguridad jurídica a la actuación profesional de los contadores públicos certificados que dictaminan estados financieros para efectos fiscales.

En el tema anterior señale cuales son los requisitos para elaborar una iniciativa de ley, partiendo de esos elementos a continuación presento la propuesta de ley que sugiero para este subtítulo:

La que suscribe diputada federal XXXXX, integrante del grupo parlamentario del Partido Revolucionario Institucional de la LIX legislatura del H. Congreso de la Unión, en ejercicio de la facultad que me otorga el artículo 71 fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con fundamento en los artículos 55, fracción II, 62, 63 y demás relativos y conexos del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, someto a la consideración del H. Congreso de la Unión, la iniciativa de decreto que reforma la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; la Ley Federal de Derechos del Contribuyente; el Código Fiscal de la Federación; con el propósito de otorgar seguridad jurídica a la actuación profesional de los contadores públicos certificados que dictaminan

estados financieros para efectos fiscales, en la revisión de papeles de trabajo. Por lo que propongo adicionar un párrafo al artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación; reformar las fracciones I, II y III del artículo 5, y el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como crear el artículo 2-A y reformar los artículos 1, 3, 5 y de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

Para efectos de sustentar la propuesta contenida en esta iniciativa de reforma, hago a continuación la siguiente:

Exposición de Motivos.

La razón por la cual propongo modificar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), es porque en la práctica no existe ningún organismo que proteja los derechos de los contadores públicos en cuestiones que versen sobre la revisión de papeles de trabajo por haber presentado dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

En la práctica profesional vemos según cifras del propio SAT el padrón de contadores públicos registrados que emitieron dictámenes en 2010 era de 6,023 y en 2016 es de 3026, esto se debió principalmente a que el dictamen fiscal cambio de obligatorio a ser optativo, aunado a que de 2014 a la fecha se han incrementado el número de sanciones de los contadores públicos, de tal manera que tan sólo en 2014 la cifra de contadores sancionados llego al 10% del total de contadores inscritos. (Luna, Ernesto 18 de febrero de 2016, el Economista).

Y vemos en la práctica que la autoridad fiscal aplica sanciones, al grado de quitarles el registro por situaciones que son a criterio del servidor público que representa al SAT, sin que este servidor haya tenido la capacitación técnica que se le exige al contador que emite el dictamen, es decir la certificación, la experiencia profesional mínima de 3 años y acreditar el cumplimiento de la Norma de Educación Continua o de Actualización Académica cada año. No existe disposición interna del SAT ni disposición contenida en el Código Fiscal de la Federación ni en su reglamento, que exija a los servidores públicos del SAT, que revisan los papeles de trabajo del auditor, tener una capacitación técnica, ni la experiencia mínima de 3 años participando en la elaboración de dictámenes fiscales, así como cumplir con la Norma de Educación Continua o de Actualización Académica cada año. Y digo a criterio del servidor público porque un gran porcentaje de los casos que se van a juicio por estos temas, son ganados por parte de las firmas que los representan.

Lo anterior trae como consecuencia que el CPI, tiene que interponer algún medio de defensa fiscal porque considera que la autoridad vulnera sus derechos y que no cuenta con los elementos necesarios para sancionarlo, y esto representa un costo para el profesionista.

Resulta ilógico que al contador se le impongan sanciones derivadas de la revisión de papeles de trabajo o de la emisión del dictamen para efectos fiscales, tal como lo establecen los artículos 52 del CFF, 55 y 56 del RCFF, pero no tenga el derecho a ser defendido, representado, asesorado, o no pueda recibir justicia fiscal en litigios que deriven de estos casos.

Recordemos una de las características de la norma jurídica es la bilateralidad, es decir así como otorga derechos también impone obligaciones. O como menciona el maestro (Toranzo), “es la

correlatividad de los deberes y derechos jurídicos” Villoro (2016)
recopilado de
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/111/dtr/dtr9.pdf>.

En el caso de los CPI sólo se imponen obligaciones y sanciones para él, sin haber derechos que los protejan y mucho menos institución alguna que vele por sus derechos. Es por ello que así como existe un organismo que protege los derechos de los contribuyentes, es necesario adoptar dicho organismo para que también proteja los derechos de los CPI en ciertos casos, para tal efecto existen precedentes emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) los cuales los enuncio a continuación:

**Criterio 3/2011/CTN/CN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria
18/11/2011. Última modificación 3ra. Sesión Ordinaria
26/03/2013)**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para prestar sus servicios al contador público registrado que dictamina para efectos fiscales, cuando la autoridad tributaria le requiera documentos que aduce no tiene obligación de conservar pues se encuentran en poder del contribuyente dictaminado; en este caso, la competencia de la PRODECON se centrará exclusivamente en relación con sus obligaciones como dictaminador fiscal, en el acto de fiscalización de que se trate. Criterios normativos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, (2016).

Criterio 10/2013/CTN/CN (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 16/10/2013)

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de asuntos presentados por contadores públicos autorizados a dictaminar para efectos fiscales o respecto del cumplimiento de obligaciones patronales, cuando consideren que el acto o la resolución de la autoridad fiscal por el que lo amonesta, o bien, le suspende o cancela su registro, es violatorio de sus derechos, siempre que el acto afecte el ejercicio de su responsabilidad como dictaminador, lo que puede, desde luego involucrar además los derechos del o los contribuyentes que dictamina. Criterios normativos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, (2016).

Con base en lo anterior, es necesario un organismo que proteja los derechos de los contadores públicos en cuestiones que versen sobre la revisión de papeles de trabajo, y sobre la aplicación de sanciones ya sea amonestación, suspensión o cancelación del registro cuando resulten violatorias de sus derechos.

Entonces al proponer la modificación a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), y la Ley Federal de Derechos del Contribuyente (LFDC), cambian de nombre para quedar de la siguiente manera:

Figura 4. Comparativo de leyes que se modifican.	
Nombre de Ley Actual	Nombre de Ley anterior
Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Ley Federal de Derechos del Contribuyente y del Contador Público.	Ley Federal de Derechos del Contribuyente
Fuente: Elaboración propia con base en la LOPDC y LFDC.	

Por su parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) se llamara Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público (PRODECCOP).

Por lo antes expuesto me permito someter a consideración del H. Congreso de la Unión el siguiente:

DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ADICIONAR UN PÁRRAFO AL ARTÍCULO 18-B; REFORMAR LAS FRACCIONES I, II y III DEL ARTÍCULO 5 Y EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY ÓRGANICA DE LA PROCURADURIA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE; ASÍ COMO REFORMAR LOS ARTÍCULOS 1, 2 FRACCIÓN VI, 3 Y 5 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

PRIMERO. Se reforma el Código Fiscal de la Federación adicionando un párrafo al artículo 18-B para quedar como sigue:

Artículo 18.

La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, y de los contadores públicos certificados en cuestiones de aplicación de sanciones que vulneran sus derechos derivados del dictamen fiscal, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

Así como la asesoría, representación y defensa de los contadores públicos certificados que sean sancionados por la autoridad fiscal por la emisión del dictamen fiscal y que se vulneren sus derechos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. ..

SEGUNDO. Se reforman las fracciones I, II y III del artículo 5 y el artículo 16 de la actual Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para quedar como sigue:

Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador público:

- I.-** Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes y a los contadores públicos certificados por actos de las autoridades fiscales federales;
- II.-** Representar al contribuyente y al contador público certificado ante la autoridad correspondiente...

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes y de los contadores públicos certificados afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

Artículo 16. Cualquier persona podrá presentar quejas o reclamaciones para denunciar presuntas ilegalidades contra sus derechos tributarios y acudir ante las oficinas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público para presentarlas, ya sea directamente o por medio de representante.

Las quejas o reclamaciones deberán presentarse por escrito, utilizando para estos efectos cualquier medio, inclusive por la página electrónica que establezca la Procuraduría para tal fin, salvo casos urgentes calificados por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público...

TERCERO. Se reforman los artículos 1, 2 Fracción VI, 3 y 5 de la actual Ley Federal de Derechos del Contribuyente para quedar como sigue:

Artículo 1º. La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes y de los contadores públicos certificados en sus relaciones con las autoridades fiscales...

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes y de los contadores públicos certificados, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

Artículo 2. Son derechos generales de los contribuyentes y de los contadores públicos certificados los siguientes:

- VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante, además para el caso de los contadores públicos certificados a no aportar los documentos que son responsabilidad y forman parte de la contabilidad de la compañía que audita, sin ser papeles de trabajo del contador.

Artículo 3o. Los contribuyentes y contadores públicos certificados podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 5o. Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes y a los contadores públicos certificados la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal...

Artículos transitorios.

Artículo Primero. El presente decreto entrara en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Dado en el Palacio Legislativo de San Lázaro en la Ciudad de México a 12 de octubre de 2016

Diputada. XXXXXX.

Conclusiones.

La presente investigación se planteó, partiendo de la problemática que existe actualmente, cuando el SAT (autoridad fiscal) inicia facultades con los Contadores Públicos Inscritos (CPI), es decir inicia la revisión secuencial con el contador antes de iniciar facultades directamente con el contribuyente (en el caso de que este último se hubiere dictaminado para efectos fiscales). Derivado de esta revisión, la autoridad fiscal puede llegar a aplicar sanciones al contador, las cuales van desde una amonestación, una suspensión o hasta la cancelación de su inscripción (registro).

En la práctica se ha visto, la autoridad llega a suspender hasta por tres años los efectos de la inscripción (registro) de los contadores cuando a su criterio no aplicó las normas y procedimientos de auditoría de conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo se ha visto que el SAT no tiene personal capacitado experto en la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría (NIA), tal es el caso que en múltiples ocasiones el servidor público que emitió la sanción no cuenta con la certificación, ni con la norma de educación continua, ni con los años de experiencia que se le exige al CPI para poder emitir dictámenes para efectos fiscales, por lo cual es necesario regular y exigir un trato justo a los CPI, sobre todo cuando resulte una sanción hacia él, ya que no siempre la autoridad tiene la razón al imponer este tipo de sanciones. Resulta ilógico que el personal del SAT, sin tener los requisitos de capacitación, experiencia mínima y capacitación continua, sancione a los CPI por falta de aplicación adecuada de las NIA, cuando es el propio CPI es quien sí cuenta con estos requisitos.

Partiendo de lo anterior propongo reformar el Código Fiscal de la Federación para implementar un procedimiento previo a la aplicación de sanciones de los CPI, pues en ninguna parte del CFF ni del RCFF, ni del RISAT, existen requisitos que obliguen a los servidores del SAT a estar certificados, ni a contar con la experiencia de al menos 3 años para emitir dictámenes para efectos fiscales.

Por lo cual propongo que los servidores del SAT, deberán contar con los mismos requisitos que se le exigen a un contador cuando emite dictámenes para efectos fiscales, entre los que destacan la certificación, la norma de educación continua y la experiencia de al menos 3 años participando en la elaboración de dictámenes fiscales, tal como lo establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y 52 del RCFF.

Por otra parte tampoco existe en la legislación fiscal mexicana, una explicación más detallada del procedimiento que se sigue cuando se aplica una sanción al contador, ni se menciona en ninguna parte de la ley la participación que tiene el Comité Mixto de la Evaluación de Contadores Públicos Registrados en el proceso que se sigue para emitir sanciones al CPI, dejando en estado de inseguridad jurídica al CPI.

Tampoco se menciona en el CFF que actualmente sólo pueden emitir su voto pero no tienen voz en las decisiones que se toman para imponer sanciones a los contadores, los miembros que integran el Comité Mixto de Evaluación de Contadores Públicos Registrados que representan al Instituto Mexicano de Contadores Públicos .

Por lo anterior propongo elevar a rango de Código Fiscal de la Federación la participación del Comité, y crear un procedimiento previo antes de emitir una sanción al CPI, otorgándoles voz y voto a los representantes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México que integran dicho comité, del mismo modo planteo que 3 representantes de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (posteriormente planteo cambiar el nombre de PRODECON a PRODECCOP) , formen parte de dicho comité y tengan voz y voto en las decisiones que se tomen para sancionar a un CPI. De esta forma considero que el CPI tendrá un trato más justo, y mayor seguridad jurídica cuando el SAT, le emita una sanción.

También expreso que para poder emitir una sanción que derive de la incorrecta aplicación de normas de auditoria, el Comité mixto para la evaluación del Contador Público tendrá que emitir un dictamen, y con base en dicho dictamen se tomara la decisión de sancionar o no al CPI. Pues se ha visto en la práctica, que cuando la autoridad suspende hasta por 3 años o quita el registro a un contador, no sólo le afecta a él en el aspecto económico, sino también permea en las fuentes de empleo que ocupaba para la emisión de sus dictámenes.

Otro aspecto relevante es cuando el CPI es sancionado porque el contribuyente aplicó una práctica fiscal indebido o bien cuando aplicó criterios contrarios a las disposiciones fiscales durante el ejercicio que se audito, para ello propongo que el contribuyente lo manifieste en el cuestionario de diagnóstico fiscal, y que cuente con la carta del especialista que soporte la práctica fiscal aplicada. En caso de que el CPI no haya revisado partidas a las que se refiere la práctica fiscal, por no ser parte de sus pruebas selectivas, deberá mencionarlo en el informe sobre la situación fiscal del contribuyente, en estos casos el contador quedara liberado de toda responsabilidad siempre y cuando se trate de una partida no significativa de acuerdo a la

materialidad determinada para esa compañía, y si existieren diferencias de impuestos detectadas por la aplicación de la práctica fiscal, se estará a lo dispuesto por el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente la segunda propuesta de reforma que planteo en esta tesis, resolverá la problemática que existe porque los CPI no cuentan con un organismo que defienda sus derechos cuando son sancionados por el SAT.

Como sabemos las normas jurídicas tienen la característica de ser bilaterales, es decir al mismo tiempo que conceden derechos imponen obligaciones, y en el caso de los CPI, se ha visto que sólo se les imponen las obligaciones establecidas en los artículos 52,52-A del Código Fiscal de la Federación, y 52, 53, 57 del RCFF, pero en ninguna parte de la legislación fiscal se establece el derecho a que el CPI sea defendido por algún organismo cuando se le aplique una sanción de las establecidas en los artículos 55 y 56 del RCFF, siendo que dichas sanciones están directamente relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 52, 52-A del CFF y con los artículos 52,53 y 57 del RCFF.

Por lo cual para resolver esta problemática presento una iniciativa de ley, que reforme a la actual Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) para llamarse Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Contador Público (PRODECCOP).

Expongo que la PRODECCOP tendrá la facultad de asesorar, representar y defender a los contadores públicos certificados que sean sancionados por la emisión del dictamen fiscal y que por esta situación sean vulnerados sus derechos.

Para lo cual consideré necesario tomar como precedente los siguientes criterios emitidos por la PRODECON:

Criterio 3/2011/CTN/CN (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria
18/11/2011. Última modificación 3ra. Sesión Ordinaria
26/03/2013)

Criterio 10/2013/CTN/CN (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria
16/10/2013)

En definitiva, el fin último que se persigue en el ámbito del derecho es la búsqueda de la Justicia. Haciendo mención a Ulpiano, dar a quien lo que le corresponde. Por lo que todas nuestras leyes deben de buscar este fin, y deben de otorgar seguridad jurídica a las partes, no sólo favorecer a una. De tal manera que al momento que se nos pretenda imponer una sanción por contravenir con las disposiciones legales establecidas, tengamos como gremio de la contaduría pública los elementos para nuestra defensa y no lleguemos a caer en un estado de indefensión.

Referencias.

Adame , J. (2011). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM & Porrúa .

Arteaga, E. (s.f.). *El proceso Legislativo*. Recuperado en 2016 de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/28/cnt/cnt3.pdf>.

Carbonell, M. (2004). *Los derechos Fundamentales en México* Ciudad de México. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.

Carpizo, J. (1979). *El presidencialismo en México*. 2a. ed., Ciudad de México, Editorial Siglo XXI.

Fernández, R.d.J. (1998). *Derecho Fiscal* (1ra ed.). Ciudad de México. Editorial McGraw-Hill.

Keller, V. (2015). *Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal*. Ciudad de México. Editorial IMCPM

Luna, E. (2016). *SAT sanciona a 671 contadores públicos por error en dictamen*. Recuperado en 2016 de <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2016/02/18/sat-sanciona-671-contadores-publicos-error-dictamen>

Margain, E. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (19 ed.). Ciudad de México. Editorial Porrúa.

Medina, I. (2011). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM & Porrúa.

Morineau, M. (2011). *Iniciativa y formación de las leyes*. Ciudad de México. Editorial. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Recuperado en 2016 de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/5/cl/cl10.htm#N48>

Ponce, L. (2011). *Metodología del Derecho*. Primera edición. Ciudad de México. Editorial Porrúa S.A de C.V.

Reyes,R. (s.f.). *Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Recuperado en 2016, de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/37/pr/pr24.pdf>

Tena, F. (1984). *Derecho Constitucional Mexicano*. México. Editorial Porrúa.

Toro, L. d. (1973). *Derecho Legislativo Mexicano*. Ciudad de México. Editorial Camara de Diputados XLVIII legislatura del congreso de la unión.

Villoro, M. (s.f.). *La norma jurídica y sus caracteres*. Instituto de Investigaciones Jurídicas
Recuperado de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/111/dtr/dtr9.pdf>,
869.

Código Fiscal de la Federación. (2016). Ciudad de México: Congreso de la Unión.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2016). Ciudad de México. Congreso de la
Unión.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (2016). Ciudad de México: Congreso de la Unión.

PRODECON. (s.f.). Recuperado en marzo de 2016, de
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_normativos_actualizada.pdf

PRODECON. (s.f.). Recuperado en marzo de 2016, de
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/Criterios-NormativosA/CN/files/basic-html/page6.html>